

国際関連情報 アジア情報

第12回日中韓三カ国会計基準設定主体会議等報告

おかもと たけひろ
 研究員 岡本 健寛

はじめに

2012年10月10日に韓国のソウルで、第12回日中韓三カ国会計基準設定主体会議（三カ国会議）が開催された。本会議はアジアの近隣三カ国の会計基準設定主体間で、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にスタートし、今回で12回目となった。

企業会計基準委員会（ASBJ）からは、西川委員長、加藤副委員長、新井副委員長、及びスタッフ1名（筆者）が参加した。また、日中韓三カ国の会計基準設定主体の代表者に加え、国際会計基準審議会（IASB）から篤地隆継理事、Wei-Guo Zhang 理事、及び Chung Woo Suh 理事と、オブザーバーとして、香港会計士協会（HKICPA）、マカオ監査人会計士登録委員会の代表者が参加し、総勢およそ30名の参加者

により意見交換を行った。

今回の会議では、各国における国際財務報告基準（IFRS）の適用状況、新興経済国グループ（EEG）の活動状況、中小企業向け会計基準、IASBのアジェンダ・コンサルテーション、IASBで進行中の各プロジェクト、に関する各セッションが行われた。

なお、三カ国会議の前日に同じくソウルにおいてIASB主催の保険、リース、金融商品（減損）に関するアウトリーチが実施され、ASBJからも加藤副委員長とスタッフ1名が参加したため、本文末に概要を記載している。

次項以下のASBJを含む各参加者からの意見は、特に明記されていない限り、各所属団体の公式な見解ではなく、参加した代表者の個人又は各団体のスタッフレベルでの見解である。

I. 日中韓三カ国会計基準設定主体会議

1. 各国におけるIFRSの適用状況に関するアップデート

各国でのIFRSの適用状況について次の内容の説明があった。

(1) ASBJ（項目のみ記載）

- 日本国内でのIFRSに関連する直近の状況

◇任意適用の状況

◇企業会計審議会での議論の概要（中間的論点整理）

- IASB／米国財務会計基準審議会（FASB）における議論へのASBJの関与状況
- 日本基準の開発状況（無形資産、のれん等）
- リサーチ・プロジェクトについて（純利益／

OCI、公正価値測定の範囲、開発費、のれん、開示フレームワーク)

(2) 中国会計準則委員会 (CASC)

- 新企業会計準則の IFRS へのコンバージェンスを今後も継続
 - ◇新企業会計準則は 2012 年 4 月に EU 版 IFRS との最終的な同等性を確認
 - ◇新企業会計準則の本体は、2006 年に公表以来改訂されておらず、IFRS の改訂や新設には、新企業会計準則解釈や同講解といった解釈指針で対応してきたが、現在これらの 2006 年以降の IFRS の改訂や新設を反映した（これまでに公表した中国内での解釈指針と整合した）新企業会計準則本体の改定版を、2013 年に公表することを念頭に作業中

(3) 韓国会計基準委員会 (KASB)

- 2011 年度からすべての上場会社に IFRS を強制適用
- 2011 年度におけるほぼすべての上場企業の財務諸表、及び監査報告書に関して、監督官庁である金融監督院 (FSS) がレビューを実施
 - ◇財務諸表に利用者の理解を阻害するような重大な瑕疵は検出されず、全体としては IFRS の強制適用は成功したと評価されている。
 - ・ただし、数社において、非上場株式の公正価値測定、事業セグメント、金融資産の減損に関する項目で忠実な開示が行われていなかった。
 - ◇IFRS 強制適用前の 2010 年と比較し、無限定適正意見の割合に目立った変化はない。
- 非上場会社による IFRS の任意適用
 - ◇2011 年には 1,142 社が任意適用。2012 年

には 1,403 社に増加の見込み

・親会社の強制適用による影響が非上場会社での任意適用の主な理由

- IFRS 適用の問題点に対処するため、主要な利害関係者（上場企業団体、銀行協会、保険協会、商工会議所、取引所等）から構成される、IFRS Current Issues Committee を設立し、個々の状況論点に対応
- 韓国独自の注記情報として追加的な開示を求めている営業利益に関して、近くガイダンスを策定して公表予定
- IFRS 適用に関する論点
 - ◇個別財務諸表に関するガイダンスー親会社の個別財務諸表における持分法の適用
 - ◇SPAC (Special Purpose Acquisition Company: 特定目的買収会社) による逆取得の会計処理

2. EEG の活動状況

EEG の事務局である CASC からは、EEG がこれまで 3 回の公式会合を実施し、主に公正価値測定、外貨換算、農業、翻訳の論点について議論し、これらの結果は IFRS 財団、IASB、IFRS 諮問会議にも報告されている旨が説明された。

3. 中小企業向け会計基準

KASB から、国内で開発が進められている中小企業向け会計基準について報告された。

- 非上場会社に適用される従来からの国内基準 (K-GAAP) は、中小企業にとって適用が負担であるため、中小企業向けのガイダンスを KASB と中小企業団体を中心に策定中
- 基準は K-GAAP の原則をベースに開発され、既に公開草案が公表され、最終基準は今年度中に KASB から監督官庁の法務省に提出される予定
- 基準のボリュームは 37 ページ、55 項目と中

小企業に共通的な事象の会計処理を説明する内容。キャッシュ・フロー、比較情報、連結、持分法、非継続事業、1株当たり利益等の開示は要求されない。

◆ASBJからは、日本には2005年に策定した「中小企業の会計に関する指針」があるが、これは60ページ程度のもので、日本基準がコンバージェンスを行った場合には影響を受けることから、中小企業関係諸団体から中小企業の特性を踏まえてIFRSの影響を遮断又は最小限にしたものを作成してもらいたいという要望があり、関係者で協議を行い、今年2月に20ページ程度の「中小企業の会計に関する基本要領」を策定して公表した旨の説明を行った。

- K-GAAPの例外条項がすべて適用されるほか、会計方針の変更、遡及修正、金融資産の移転、収益認識、政府補助金、デリバティブ等に関して便宜的取扱いが認められる。

4. IASB アジェンダ・コンサルテーション

IASB 鷲地理事からIASB アジェンダ・コンサルテーションに関する概略が説明され、各国から同協議に関する立場が報告され意見交換が行われた。

(1) IASB

最新の議論(2012年5月)として、概念フレームワークを優先すること、開示の改善に関する戦略評価のための公開フォーラムの実施、IAS第41号「農業」・料金規制事業・持分法(個別財務諸表)への基準レベルでの対応、排出量取引・共通支配下における企業結合に関するリサーチの再開等が行われることが説明され、特に概念フレームワークについては2015年6月までに完了させることが強調された。

(2) ASBJの提案する優先的アジェンダ・プロジェクト

OCIとリサイクル、公正価値測定の対象範囲、開発費、のれん、固定資産減損の戻入れ、機能通貨

(3) CASCの提案する優先的アジェンダ・プロジェクト

概念フレームワーク、共通支配下における企業結合、排出量取引、その他(外貨換算、農業(果実生成型資産)、採掘活動)

(4) KASBの提案する優先的アジェンダ・プロジェクト

個別財務諸表における持分法会計、共通支配下における企業結合、外貨換算

5. IASBで進行中のプロジェクトのアップデート及び議論

IASBのZhang理事からはIASB内に新たに設立される6つのcommittee(Adoption、Implementation、Stakeholders、Research、Education、XBRL)の概要が説明されると共に、各国からはIASBで現在進行中のプロジェクトについて問題提起、議論が行われた。

(1) 6つのcommitteeに関する説明(IASB)

- 6つのcommitteeのうち、Education、XBRLについては既にIFRS財団/IASB内にある機能を継承する形で、その他は新設するイメージ。各committeeには担当理事が指名されている(鷲地理事は、Implementation、Research担当)。
- Stakeholders committeeはこれまでKey Stakeholder(各地域の主要作成者(団体)、規制当局等)との連携を担当していたシニア・スタッフを中心にして、連携強化を図る。

• Implementation Committee は、IFRS 解釈指針委員会が利害関係者からの解釈の依頼を待つ仕組みになっているのに対し、IASB として証券監督者国際機構 (IOSCO) や各国規制当局、世界的なネットワークを持つ会計事務所と協力して事前に適用に関する問題点をスクリーニングすることを目的としている。

◇これに対して IFRS を適用している韓国からは、関係者から KASB や FSS が問題点に対し即答することが求められており、IASB としても特定の解釈ではなく許容可能な範囲を示すだけでも良いので、タイムリーな解釈を求めたいとする意見があった。

(2) 収益認識 (ASBJ)

ASBJ から直近 9 月の IASB/FASB 共同会議で議論され、暫定合意に至らなかった回収可能性に関する論点 (主に減損科目の表示) について問題提起を行い、参加者との意見交換を行った。

- ASBJ からはスタッフの見解として、企業のビジネスが顧客の高い信用リスクに晒されており、取引価格にそのリスクが上乘せされているような場合には、2011 年の公開草案 (ED) での提案どおり、顧客の信用リスクに伴う減損額を収益科目に隣接して表示することが、利用者にとって有用な情報を提供することになるのではないかと考え方を説明した。
- 一方、CASC、KASB からは、その他の金融商品の減損の表示との整合性などから、減損額の収益科目への隣接表示に反対し、従来どおり管理費等の科目の営業費用として表示することが提案された。
- これに対し ASBJ からは、2011 年 ED の提案では収益認識に回収可能性が考慮されない

ため、隣接表示を行わないと収益額が過大に見える点などを指摘した。

(3) リース (ASBJ)

ASBJ から再公開草案の公表に向け IASB/FASB が再審議を行っているリースモデルのいくつかの論点に関して問題提起を行い、参加者との意見交換を行った。

- ASBJ からはスタッフの見解として、両審議会が暫定合意した借手、貸手共に 2 つの会計処理を使い分けるアプローチは受け入れ可能であるとした上で、主に次の問題点について説明した。

◇2 つの会計処理の切り分け方 (借手による more than insignificant portion の取得及び消費の有無) に、次のような懸念を持っている。

- more than insignificant の理解、判断が難しい。
- 不動産リースの practical expedients の取扱いは、原則 (more than insignificant) と異なるクライテリア (major part, substantially all) を使っている。
- 不動産と不動産以外のリースとの間の切り分け方が偏っているため、不動産以外のリースにも定額処理を求める関係者のニーズには十分に対応していない。

◇その他、有形固定資産や金融商品の認識の中止及び収益認識プロジェクトの暫定決定等との不整合に関する懸念についても指摘した。

- CASC からは IASB に対し、リースプロジェクトは貸借対照表上にリース資産・負債を計上するというシンプルな目的から始まったにも関わらず、暫定決定によりモデルが複雑化していることへの懸念が示された。
- Zhang 理事からは、個人的には、原資産の重要でないとはいえない部分 (more than

insignificant portion) を取得し消費するか否かをベースに、2つの会計処理を使い分けることには消極的(単一の会計処理を志向)であるとの見解が示された。

(4) 金融商品 (CASC)

CASC からは、これまで IASB/FASB によって審議が行われてきた金融商品の各論点(分類測定、減損、ヘッジ会計)について次のような問題提起が行われ、参加者との意見交換を行った。

- CASC からは、適格な負債性金融商品についての FVOCI の測定カテゴリーを IFRS 第9号に追加するという決定は、IASB と FASB とのコンバージェンスの結果として生じたものであり、IASB (IFRS) 単独では本来必要性のないカテゴリーではないかとの問題提起があった。

◇これに対し ASBJ からは、FVOCI カテゴリーの導入はコンバージェンスの目的だけではなく、保険会計における資産、負債の測定のみスマッチを回避するためにも必要であること、FVPL、償却原価に加え、3つ目の測定カテゴリーである FVOCI の導入により企業の幅広いビジネス活動に対応し経済実態をより忠実に描写することができると考えているとの意見を述べ、IASB 理事も同様の意見であった。

- CASC からは、金融資産の減損について、その概念と実務可能性をどのように整合させるべきであるかとの問題提起があった。

◇これに対し ASBJ からは、信用悪化の程度をもとに減損損失を測定する減損モデルの概念的な考え方は、財務諸表利用者に有用な情報を提供することからこれを支持するとした上で、実務上の取扱いや、理解可能性、監査可能性を考慮した追加的なガイダンスを設定するなどして、実務への配慮

も必要であるとの見解を述べた。

◇KASB からは、減損モデルの開発において、IASB の独立性を維持しながら、一方で規制当局の意向を反映することが難しいのではないかと指摘がなされた。これに対し IASB 理事からは、独立性は非常に重要であるが、(共同でプロジェクトを実施している) FASB は米国内基準の設定主体であり、米国内関係者の利害のために活動していることから、この点が本プロジェクトにおける難しさであるとのコメントがあった。

- CASC からは、2012年9月に IASB から公表されたヘッジ会計に関するレビュードラフトでは、現行基準に比べて、適格なヘッジ手段・ヘッジ対象の範囲をリスク管理活動と整合する限りにおいて弾力化したことから、企業が会計上の操作を行う余地が拡大したのではないかという問題提起があった。

◇これに対し ASBJ からは、現行の基準においてもヘッジの有効性テストでは、画一的な bright line を設定することによって、会計上の操作の余地があることが指摘されているなどの例もあり、企業のリスク管理活動に即した判断を取り入れることのみが、会計上の操作につながるということではないと指摘した。

(5) 保険契約 (KASB)

KASB からは、近くアジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG) の保険ワーキンググループ (WG) から IASB に対して提出予定のコメントのいくつかについて紹介され、意見交換が行われた。

- 測定モデル—WG 内では、IASB の提案する2マージンによる測定モデルを支持するのが大勢であるが、2カ国が単一マージンを支持している。

- ボリューム情報—WG メンバーは、ボリューム情報を包括利益計算書上に表示するというIASBの暫定決定を基本的に支持している。
 ☆ASBJからは、ボリューム情報の包括利益計算書上での表示に関して、保険者の業績分析に有用であるとした上で、保険料指標の表示については期日到来保険料アプローチが現行実務の観点から支持されるだろうとの業界の見方が紹介された。
- 米国基準とのコンバージェンス—すべてのWGメンバーがIASBは米国基準とのコンバージェンスを考えないで、プロジェクトを完了することを期待している。
 ☆ASBJからは、プロジェクトの完了も間近であり、米国基準とのコンバージェンスを考えるとさらに時間が必要となるため、上記のとおり早期にプロジェクトを完了させるべきであるとの見解が述べられた。

6. 共通支配下における企業結合 (BCUCC)

現状ではIFRSに基準が存在しないBCUCCに関して、各国での取扱い、これに伴う懸念を次のとおり報告し、意見交換を行った。

(1) KASB

- BCUCCに関する会計処理としては、最終親会社の立場に基づきBCUCCに関する経済実態は反映しないと所有主理論と、報告企業の株主の立場に基づく報告企業理論に基づくものに大きく分かれる。
 ☆所有主理論—簿価引継ぎをベースとした会計処理
 ☆報告企業理論—取引ごとに異なる経済実態を反映した会計処理
- 韓国では多くの上場中間持株会社や上場子会社が存在し、その多くが各企業グループの中核を担っている。また、韓国ではガバナンス機構や市場環境などから、外部株主や非支配

持分の割合が高く、よって一口にBCUCCといっても様々な経済実態（事業取得、子会社株式の取得、企業合併等が、株式交換や対価の支払い等によって実施される）がある。

☆外部株主や非支配株主の割合が高い点に関して、ASBJからは米国市場を過去に調査したがこのような特徴はほとんどみられなかったこと、日本市場においても上場子会社の数は減少してきていることを報告した一方、オブザーバーのHKICPAからは、香港やシンガポールをはじめとした東南アジア全体でも同様の傾向があるとの指摘があった。

- 上記を踏まえIASBはBCUCCの会計処理の開発にあたっては、所有主理論に基づく一律的な会計処理ではなく、取引の状況、環境に応じたカテゴリー分けを行った上で、各カテゴリーの利害関係者の求める情報を特定すべきであるとする。これにより、BCUCCの会計処理がより現実を反映したものとなり得る。

(2) CASC

- IFRSにコンバージしているときとされている新企業会計準則において、IFRSで特段の定めのないBCUCCに関し独自に会計基準を設定しているが、同一の中国企業が中国（新企業会計準則）と香港（IFRS）で上場している場合に問題が生じる可能性もあることなどから、IASBに対しては優先プロジェクトとして早急にBCUCCに関する基準を策定することを求めている。
- BCUCC（吸収合併）で存続会社となる会社での会計処理（単体）
 ☆資産・負債—非存続会社における簿価で引継ぎ
 ☆純資産の簿価と合併対価の差額—資本準備金で調整

◇合併に伴う直接費用（アドバイザー、弁護士費用等）－費用処理

(3) ASBJ

- IASB のアジェンダ・コンサルテーションに対しては、リソースに余裕がある場合に取り上げられることを検討すべき項目として、BCUCC を掲げた。
- 日本基準では、（内部取引として会計処理する）連結財務諸表と整合的に、個別財務諸表の作成にあたっては、基本的には、企業結合の前後で当該純資産等の帳簿価額が相違することのないよう（つまり、結合直前の消滅会社での資産・負債の簿価と、結合直後、存続会社に渡った後の同資産・負債の簿価が一致するよう）、企業集団内における移転先の企業（存続企業）は移転元の企業（消滅企業）の適正な帳簿価額により計上することとしている。
- 連結財務諸表上の会計処理については、少数株主との取引が生じる場合があるが、現行の日本基準はのれんや持分変動差額が生じる形となり、損益に影響する会計処理を採用しているが、現在、IFRS とのコンバージェンスを図る観点から資本取引とする方向で検討を進めている。

II. IASB アウトリーチ

日中韓三カ国会議に先立ち、前日 10 月 9 日に、IASB 主催のアウトリーチが同じくソウルで開催され、ASBJ から加藤副委員長とスタッフ 1 名（筆者）が参加した他、上述の三カ国会議出席者に加えマレーシアの会計基準設定主体、韓国の監査人、企業関係者等も参加した。

当アウトリーチは、保険、リース、金融商品

7. IFRS 財団アジア・オセアニアオフィス

ASBJ 及び IASB の鶯地理事から 2012 年 10 月に活動を開始した IFRS 財団アジア・オセアニアオフィスの概要に関する報告を行った。

参加者からは、同事務所がアジア・オセアニア地域における IFRS の適用を促進し、地域の設定主体とも協力し高品質なグローバル基準の開発に寄与することに期待するコメントがあった。

また CASC からは、将来的には自国からスタッフの派遣や、財政的支援を行いたいとの意向が示された。

8. 合意事項

会議の最後に、本会議のコミュニケが採択され、3カ国が、協調の上 IFRS の発展を促進すること、IASB の現行プロジェクトに関する見解を共有すること、2012 年 10 月に東京に開設された IFRS 財団アジア・オセアニアオフィスに対し全面的な支援を行うことを合意した。

9. 来年度の開催について

来年度の日中韓三カ国会議については、ASBJ の主催により日本で開催することを確認した。時期、その他の詳細は未定である。

（減損）の各プロジェクトについて、IASB の Wei-Guo Zhang 理事、鶯地隆継理事、Chung Woo Suh 理事から、最新の審議状況が説明されると共に、各参加者に対する質問が提示される形で進行された。

各プロジェクトのセッションで、IASB から提示された議論のテーマ及び ASBJ からのコメントは次のとおりである。

1. 保 険

- ① 包括利益計算書上での保険料の表示の可否
- ② 保険契約負債の測定に使用する割引率の変動による保険契約負債の変動額も、その他の包括利益（OCI）で表示すべきか
- ③ 将来キャッシュ・フローの見積りの変動を相殺するために残余マージンを使用（残余マージンのアンロック）すべきか
- ④ 有配当契約の測定に使用するキャッシュ・フローが、基礎となる項目の会計処理に使用するキャッシュ・フローに基づくべきか
- ⑤ 経過措置

ASBJからは、上記②について、割引率の変動による保険契約負債の変動額をOCIで表示することを支持した上で、一定の状況においてはリサイクルを行うべきであると考えていることなどをコメントした。

2. リース

- ① リースの定義
- ② 貸手の会計モデル
- ③ 借手の会計モデル
- ④ 測定

ASBJからは、上記②、③に共通してIASB／FASBが暫定合意している実務上の便法の適用に関して、不動産リースと不動産以外（例えば機械装置など）には本来同じような線引きが行われなければならない、そのような不整合とみられる可能性のある取扱いについて、関係者の理解を得る必要があること等をコメントした。

これに対しIASBの鸞地理事からは、不動産リースのほとんどが定額アプローチになるよう

な実務上の便法を適用するとした暫定決定の背景として、多くの企業が貸手・借手に関わらず不動産リースに関与していること、不動産リースに関しては借手によって費消されない土地を伴うことが多いという特殊性があること等が説明された。

3. 金融商品（減損）

- ① 貸付金等の金融資産に関する信用の悪化に基づき減損損失を捉える減損モデルを採用すべきか。
- ② 信用の毀損の度合いに応じて、期待損失の測定期間を一定期間（12～24か月）から残存期間全体に変更（IASB暫定決定モデル）すべきか。又は、当初認識において残存期間全体にわたる期待損失を認識（FASB暫定決定モデル）すべきか。
- ③ 減損損失が発生した場合に、金利収入の認識を変更すべきか。

ASBJからは、②に関して、IASBが暫定決定した、金融資産を信用の質に基づいて3区分に分類し、金融資産の減損の認識・測定を行うといういわゆる「3バケット・モデル」については支持するとして一方で、日本国内では当初バケット1に分類される金融資産が、その他の分類（バケット2、3）に移転される際の2要件の実務上での取扱いが必ずしも明確ではないとの声も聞かれていることから、企業間の比較可能性の観点からも、バケット間の移転が実務上可能となるようなガイダンスの追加を求めた。