

企業会計基準委員会（ASBJ）の活動

2023年6月2日

企業会計基準委員会



- 1 日本基準の開発
- 2 国際的な意見発信



1 日本基準の開発

🔴 2023年5月2日に公開草案を公表（コメント期限：2023年8月4日）

🔴 借手

- ◆ IFRS第16号「リース」と同様に、すべてのリースについて使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上する単一の会計処理モデルを採用する
- ◆ IFRS第16号のすべての定めを取り入れるのではなく、主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRSを任意適用して連結財務諸表を作成している企業がIFRS第16号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とする
- ◆ その上で、国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを定める、ないし、経過的な措置を定めるなど、実務に配慮した方策を検討する

貸手

- ◆ IFRS第16号及びTopic 842「リース」とともに抜本的な改正が行われていないため、次の点を除き、基本的に、現行基準の定めを維持する
 - ❖ 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」との整合性を図る点
 - ❖ リースの定義及びリースの識別

- 日本基準を国際的に整合性あるものとするため、金融商品会計のうち金融資産の減損について、次の6つのステップに分けて開発を進めている

ステップ	検討事項
1	ECL（IFRS会計基準）とCECL（米国会計基準）のどちらのモデルを開発の基礎とするかの選択
2	金融機関の貸付金に適用される会計基準の開発 （国際的な比較可能性を確保することを重視し、国際的な会計基準と遜色がないと認められる会計基準、すなわち、IFRS第9号を適用した場合と同じ実務及び結果となると認められる会計基準）
3	ステップ2を適用する金融機関の貸付金以外への適用の検討
4	金融機関に適用される会計基準の開発 （IFRS第9号を出発点として、適切な引当水準を確保したうえで実務負担に配慮した会計基準）
5	一般事業会社に関する検討
6	公開草案の公表

- ❖ ステップ1のモデルの選択については、IFRS基準のECLモデルを基礎に検討を進めていくこととされた
- ❖ 現在、ステップ2とステップ3に関する論点を同時並行的に検討している
- ❖ ステップ2においては、債権単位での信用リスクの著しい増大の判定、将来予測情報の考慮、貨幣の時間価値の考慮などの論点について検討を行っている
- ❖ ステップ3においては、満期保有目的の債券及びその他有価証券に分類される債券、金融保証契約、ローン・コミットメントに対する減損に関する定め適用などの論点について検討を行っている
- ❖ また、IFRS第9号の減損に密接に関連する分類及び測定（例：実効金利法による償却原価法の採用）について同時並行的に検討を進めている

- ❖ 2022年3月15日に「資金決済法上の暗号資産又は金融商品取引法上の電子記録移転権利に該当するICOトークンの発行及び保有に係る会計処理に関する論点の整理」を公表
 - ◆ 寄せられたコメントへの対応として、暗号資産の発行者が発行時に自己に割り当てた暗号資産の会計上の取扱いについて、第490回企業会計基準委員会（2022年11月7日）で審議を行い、委員会における議論の内容を周知するため、議事概要を公表している

- ❖ 2023年5月31日に実務対応報告公開草案「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（案）」等を公表
 - ◆ 主な内容
 - ❖ 資金決済法第2条第5項に規定される電子決済手段のうち、第1号電子決済手段、第2号電子決済手段及び第3号電子決済手段を発行又は保有する場合の会計処理及び開示に関する取扱いを提案する

❖ 2022年10月28日に改正企業会計基準27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」等を公表

❖ 主な改正点

◆ 税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）

❖ 当期税金費用の計上区分について、発生源となる取引等に応じて、損益、その他の包括利益及び株主資本の各区分に計上する旨の原則を定めている

◆ グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果

❖ グループ法人税制において、完全支配関係がある会社間において子会社株式等の売却を行う場合に繰り延べられた売却損益に対し、単体財務諸表において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債について、連結財務諸表上、当該繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されないよう見直している

❖ 2023年3月31日に実務対応報告第 44 号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い」を公表

❖ 経緯

◆ 2023年3月28日に成立した改正法人税法において、創設されたグローバル・ミニマム課税制度に関し、改正法人税法の成立日以後に終了する決算において、グローバル・ミニマム課税制度を前提として税効果会計を適用するか否かを検討することが実務上困難であるとの意見を踏まえて必要と考えられる取扱いを検討

❖ 主な内容

◆ ASBJが本実務対応報告の適用を終了するまでの間、改正法人税法の成立日以後に終了する決算における税効果会計の適用に当たっては、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないこととする（特例的な取扱い）

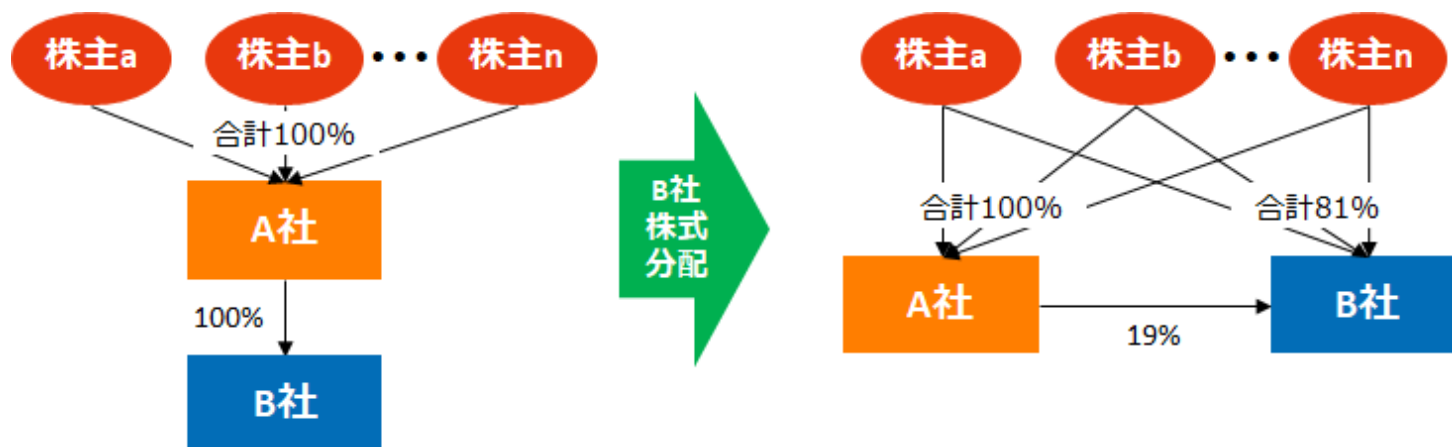
検討の経緯

- ◆ 令和5年度税制改正において、スピノフ実施法人に一部の持分を残すスピノフ（以下「パーシャルスピノフ」という。）について、一定の要件を満たせば課税の対象外とする特例措置が設けられた
- ◆ 現行の会計上の取扱いによると、スピノフ対象会社の株式のすべてを配当するスピノフでは、スピノフ実施会社は配当財源であるスピノフ対象会社の株式を適正な帳簿価額で処理する一方、パーシャルスピノフの場合、スピノフ実施会社はスピノフ対象会社の株式を時価で評価し、帳簿価額との差額を損益として計上することになると考えられる
- ◆ この点、税制改正を契機として、税制適格となるか否かを問わず、パーシャルスピノフ全般について会計上の取扱いを整備すべきとの意見が聞かれた
- ◆ 2023年3月22日に開催された第498回企業会計基準委員会において、企業会計基準諮問会議からテーマ提言を受けて、「パーシャルスピノフの会計処理」について検討することが決定された


典型的なスキーム図

◆ パーシャルスピノフの典型的なスキーム図は次のとおりである

❖ A社がA社の株主に対して、完全子会社B社の株式の81%を比例的に配当



- ASBJが発足する前は、会計基準については企業会計審議会が公表し、実務上の取扱い等を示す実務指針等については日本公認会計士協会が公表していた。2001年にASBJが設立された後は、新しい会計基準、適用指針及び実務対応報告についてはいずれもASBJが公表することとなった
- 日本公認会計士協会が公表した実務指針等については包括的にASBJに引き継ぐことはせず、引き継げるものから引き継ぐ形をとっている。しかし、多くの実務指針等はまた日本公認会計士協会に残されている
- このような状況を踏まえ、日本公認会計士協会が公表した実務指針等をASBJに移管するアプローチ等について検討を行っている。あわせて、会計基準等の利用者における利便性を向上させることを目的として、会計基準等を体系化するための取り組みについて検討している
- 関係者からの意見を募集することを目的として、今後、日本公認会計士協会と連名で移管のアプローチ等に関する意見募集文書を公表することを予定している



2 国際的な意見発信

- ❖ ASBJは、我が国の上場企業等で用いられる会計基準の質の向上を図るために、国際的な会計基準の質を高めることに貢献すべく意見発信することを基本的な方針としている
- ❖ 主な意見発信の手段は、会計基準アドバイザリー・フォーラム（ASAF）会議への参加と、国際的な会計基準の公開草案等に対するコメント提出である
 - ◆ ASAF会議に参加者がペーパーを提出することは認められており、ASBJからリサーチ・ペーパー等を提出し、発表することで意見発信を行っている
- ❖ また、国際的な会計基準の策定の場における我が国のプレゼンスの向上及び影響力の強化を図る上で、他国の会計基準設定主体等と良好な関係を築くことが重要であることから、各国の会計基準設定主体等と協議等を行っている
 - ◆ この結果、一部のペーパーは他の会計基準設定主体と共同で作成し、公表している

- ❖ ASBJでは、我が国によるIFRS会計基準に対する積極的な意見発信を図る方策の1つとして、修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）を公表している
 - ◆ 修正国際基準の開発にあたり、日本基準と同様の適正手続に従っている
- ❖ この修正国際基準は、我が国における会計基準に係る基本的な考え方と合わない場合及び実務上の困難さがある場合において、国際会計基準の一部を「削除又は修正」するものである
 - ◆ ここでいう「基本的な考え方」には、企業の総合的な業績指標としての当期純利益の有用性を保つことなどが含まれる
- ❖ 現在、企業会計基準委員会による修正会計基準は以下の2つ
 - ◆ 第1号「のれんの会計処理」
 - ◆ 第2号「その他の包括利益の会計処理」

- ❖ 取得したのれんの耐用年数及びのれんの減価のパターンは、一般に予測不能である。恣意的な期間でのれんの定額償却を行っても、有用な情報を提供することはできない
- ❖ のれんが資産である場合、企業がのれんの全体的な価値を維持できる場合には、企業結合で取得したのれんが費消され、自己創設のれんによって置換されるということは事実である。しかし、企業結合後における支出により創出される自己創設のれんが認識されない状況において、企業結合で取得したのれんの費消を表す償却費の有用性については疑問がある
- ❖ 企業結合を行うにあたって海外企業とのイコール・フットイングが確保されることが重要であり、非償却とすることに企業としてメリットがある
- ❖ 財務諸表利用者の一部は、フリー・キャッシュ・フローを重視して分析を行っており、非現金支出費用であるのれんの償却費を無視して分析する場合がある。このため、のれんを非償却としても、こうした財務諸表利用者による分析のあり方に影響を与えない

- ❖ のれんは企業結合において資産及び負債を取得するために支払う投資原価の一部である。企業結合後における企業の利益は、投資原価を超えて回収された超過額であると考えられるため、当該投資原価と企業結合後の収益との間で適切な期間対応を図る観点から、投資原価の一部であるのれんについて償却を行うことが必要である
- ❖ のれんの構成要素の一部が超過収益力を示すとすると、競争の進展によって通常はその価値が減少するものであり、のれんの償却を行わないとその減価を無視することになる
- ❖ のれんの耐用年数は一般に予測不能であるという見解に対して、企業は通常、買収にあたり被取得企業の事業などについて十分な分析を行ったうえで買収するか否かを決定するため、耐用年数の見積りは可能であると考えられる。のれんの減価のパターンは合理的に予想可能なものではないという意見があるが、ある事業年度において減価が全く認識されない可能性がある方法よりも、一定の期間にわたり規則的な償却を行うことにより、毎期の減価を認識する方法が合理的と考えられる

(つづき)

- ❖ IASBにより公表された概念フレームワークにおいて、一般目的財務報告書は報告企業の価値を示すように設計されていない（OB7項）とされており、自己創設のれんの計上は、一般目的財務報告において目的適合的ではないと考えられる
- ❖ 費用配分を行う償却と回収可能価額に着目する減損テストは、目的が異なっているため、減損テストによって償却を補うことはできないと考えられる。また、回収可能価額には企業結合後に生じた自己創設のれんから創出される金額も含まれるため、企業結合で取得したのれんが減価していても、企業結合後に生じた自己創設のれんから創出される金額によって補われる場合には減損損失が認識されないため、減損テストでは、企業結合で取得したのれんについて生じた減価を示すことはできないと考えられる

- 審議の結果、ASBJは、企業結合後の利益計算に与える重要性に鑑み、のれんの非償却については我が国における会計基準に係る基本的な考え方との相違が大きいものとして、のれんの償却を要求するように「削除又は修正」することとした

- ❖ 修正会計基準は純利益の有用性の観点からのれんの償却の必要性を主張したが、ASBJでは、償却しないことによりのれんの残高が積み上がり、貸借対照表の有用性が損なわれているとの観点からも意見発信を行っている
- ❖ この点に関連してこれまでに公表したペーパーは以下のとおり
 - ◆ リサーチ・ペーパー第2号「のれん及び減損に関する定量的調査」（2016年9月。リサーチは欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）スタッフと共同で実施）
 - ◆ 「のれん：企業結合後の会計処理の改善及び定量的調査の更新」（2020年3月。ASBJスタッフと香港公認会計士協会スタッフの共著）

のれん-のれんの残高が簿価純資産に占める割合

株価指数	分析対象 会社数	2014		2015		2016		2017		2018	
			割合		割合		割合		割合		割合
米国 50%+	489	169	34.6%	181	37.0%	192	39.3%	201	41.1%	201	41.1%
		(71)	(14.5%)	(73)	(14.9%)	(83)	(17.0%)	(82)	(16.8%)	(92)	(18.8%)
100%+	346	112	32.4%	119	34.4%	120	34.7%	119	34.4%	117	33.8%
		(39)	(11.3%)	(45)	(13.0%)	(41)	(11.8%)	(35)	(10.1%)	(35)	(10.1%)
欧州 50%+	464	13	2.8%	11	2.4%	18	3.9%	18	3.9%	18	3.9%
		(7)	(1.5%)	(8)	(1.7%)	(8)	(1.7%)	(6)	(1.3%)	(8)	(1.7%)
100%+	62	4	6.5%	4	6.5%	6	9.7%	7	11.3%	5	8.1%
		(0)	(0.0%)	(1)	(1.6%)	(0)	(0.0%)	(0)	(0.0%)	(0)	(0.0%)
日本 50%+	62	4	6.5%	4	6.5%	6	9.7%	7	11.3%	5	8.1%
		(0)	(0.0%)	(1)	(1.6%)	(0)	(0.0%)	(0)	(0.0%)	(0)	(0.0%)
100%+	62	4	6.5%	4	6.5%	6	9.7%	7	11.3%	5	8.1%
		(0)	(0.0%)	(1)	(1.6%)	(0)	(0.0%)	(0)	(0.0%)	(0)	(0.0%)

出典：企業会計基準委員会スタッフ及び香港公認会計協会スタッフ「のれん：企業結合後の会計処理の改善及び定量的調査の更新」（2020年3月）

- ❖ ASBJでは、利用者の見解についても調査し、2017年6月にリサーチ・ペーパー第3号「のれんを巡る財務情報に関するアナリストの見解」を公表している
- ❖ このリサーチ・ペーパーにおける基準開発に対する含意は以下のとおり
 - ◆ アナリストは多様な見解を表明したが、大きく以下の2つの見解に分かれた
 - ❖ 会計上の利益及び純資産情報に基づく分析を行うため、のれんは償却すべきであるとする見解
 - ❖ キャッシュ・フロー情報に基づく分析を行うため、のれんの償却と非償却の違いは特段の意味を持たないとする見解
 - ◆ これらを合わせて考慮すると、のれんの事後の会計処理については、償却を支持するアナリストの見解に、より重要性を与えることにより、より多くの利用者にとって財務情報の目的適合性の向上に繋がり得ると考えられる

IASB

- ◆ 適用後レビューの一環として、2020年3月にディスカッション・ペーパー「企業結合－開示、のれん及び減損」を公表
 - ❖ ASBJからのコメントはこれまでのものを踏襲し、「現行の減損のみアプローチではもはや不適切であり、償却を再導入するほか、この問題を解決することはできないものとする」と主張
 - ◆ のれんは取得において支払と交換に獲得されたものであり、主として超過収益力を表す資産であり、耐用年数が有限の減耗性資産である
 - ◆ のれんの償却がtoo little, too lateの課題の解決に役立つ
 - ◆ シールディング効果の影響が当初の想定よりも深刻であった
- ◆ 2022年11月、償却の再導入をこれ以上検討しないことを決定
 - ❖ のれんの会計処理を変更する説得力のある論拠がないため

FASB

- ◆ 2020年7月以降、のれんの償却を再導入する方向性で審議が行われた
- ◆ しかし、2022年6月にプロジェクトをテクニカル・アジェンダから除外することを決定した
 - ❖ FASBが検討していたモデルが現行の会計処理を変更するほど十分にコストと便益のバランスを改善するものではなかったため
 - ❖ プロジェクトで重視する目的に関して理事の間で食い違いがあったため

- ❖ IASBとFASBは償却の再導入の検討をやめているが、ASBJは、国内の関係者の多数が現在でものれんは償却すべきと考えていると認識しており、意見発信を継続する予定である

- ❖ IASBでは公開草案「全般的な表示及び開示」に寄せられたフィードバックを踏まえ、再審議を行っている
- ❖ 本プロジェクトについては、残念ながら、国内の関係者の考える方向で基準開発が進んでいない
 - ◆ 国内の関係者の懸念は少なくないが、段階利益を表示する実務がない法域が多く、IASBの提案は財務報告の改善になると考えられている
- ❖ 主な懸念は以下のとおり
 - ◆ 営業利益が積極的に定義されず、「残余」として算定されること
 - ◆ IFRS会計基準は表示に柔軟性が認められている点が長所であるのに、それが失われてしまうこと（持分法投資損益の表示など）
 - ◆ 経営者業績指標（MPM）に関連する提案について不明瞭な点が多いこと

- ❖ IASBは、OECDが公表した第2の柱モデルルール適用から生じる繰延税金の会計処理からの一時的な救済措置を提供する方向で議論していたが、各国における法制化までしばらく時間があると考え、緊急性を感じていなかった
- ❖ 我が国では2023年3月に関連する税法が改正されることが見込まれており、IASBによる基準の公表が遅れた場合には我が国において3月末を決算日とするIFRS任意適用企業がこの救済措置を受けられず、本則どおりに会計処理しなければならなくなる可能性があった
- ❖ ASBJでは2022年秋よりIASB議長、IASB理事及びIASBスタッフに働きかけ、早急に基準化するよう要請した
- ❖ 2023年5月23日に基準が公表され、我が国において3月末を決算日とするIFRS任意適用企業が作成する連結財務諸表に救済措置が適用可能となった

