

適用後レビューの計画策定に係る意見募集文書に寄せられたコメントへの対応の取りまとめ

平成 29 年 6 月 22 日
企業会計基準委員会

I. 公表の経緯

1. 当委員会が開発する会計基準の適正手続（デュー・プロセス）は、公益財団法人財務会計基準機構の理事会が定める「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」（以下「適正手続規則」という。）に規定されており、適用後レビューの実施が定められている。
2. 当委員会は、適用後レビューの計画を策定するにあたって、幅広い市場関係者から、適用後レビューの目的に関連する以下の懸念点の有無を把握することを目的として、平成 29 年 1 月 12 日に「企業会計基準等に関する適用後レビューの計画策定についての意見の募集」（以下「意見募集文書」という。）を公表した。
 - (1) 企業会計基準等（当委員会が開発する企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告のことをいう。以下同じ。）が、公表時に想定していた有用な情報を提供しているか。
 - (2) 企業会計基準等の適用にあたり、ガイダンスの不足等により解釈上の問題が生じていないか。
 - (3) 企業会計基準等の適用にあたって、予想外のコストが生じていないか。意見募集期間は 2 か月であり平成 29 年 3 月 13 日に締め切れ、8 通のコメントが寄せられた（コメント提出者の一覧については、（別紙 1）参照）。
3. 意見募集文書では、当該文書に寄せられたコメントを踏まえ、当委員会は適用後レビューの計画（対象とする企業会計基準等、実施方法、実施スケジュール等）を策定する予定であるとしていた。
4. これらを踏まえ、当委員会は、意見募集文書に寄せられたコメントへの対応を取りまとめ、適用後レビューの計画の方向性を示すことを目的として、今般、「適用後レビューの計画策定に係る意見募集文書に寄せられたコメントへの対応の取りまとめ」を公表することとした。

II. コメントの分類

5. 意見募集文書では、一定の質問項目を設定した上で、意見の募集を行った（質問項目については、（別紙 2）参照）。

6. 寄せられたコメントは、次のように分類されると考えられる（主なコメントの概要については、(別紙3) 参照）。
 - (1) 適用後レビューの目的に関連する懸念に関する追加的なレビューが必要と認められ、適用後レビューを実施する候補の選定につながるもの
 - (2) 会計基準が存在しない取引若しくは事象、又はガイダンスが不足している取引若しくは事象の指摘で、追加的なレビューは必要ないと認められ、新規テーマの選定につながるもの
 - (3) 当委員会が現在実施している（又は今後予定している）取組みに関連するもの
7. 前項の(2)に該当するものとして識別された項目については、新規テーマとすべきか否かを判断し、新規テーマとすべきと判断された場合には、適正手続規則第22条第2項又は第3項に従い所定の手続を行うこととなる（適正手続規則については、(別紙4) 参照）。

III. コメントへの対応

質問2（有用な情報を提供しているか）に寄せられたコメントへの対応

8. 質問2（有用な情報を提供しているか）に寄せられたコメントは、次のように分類される。
 - (1) 開示に関するコメント（(別紙3) 第2項から第5項参照）
 - (2) 日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みと関連するコメント（(別紙3) 第6項から第8項参照）
 - (3) 企業結合に関するコメント（段階取得、共通支配下）（(別紙3) 第9項参照）
 - (4) 株式報酬に関するコメント（(別紙3) 第10項参照）
 - (5) その他のコメント（(別紙3) 第11項参照）

（開示に関するコメント）

9. これまでの日本基準の開発では、開示に関して、個々の基準開発ごとに有用性及びコストの観点から必要と考えられる項目を定めてきているが、開示の運用状況についてレビューを行ったことはなく、主に財務諸表利用者及び財務諸表作成者から多くのコメントが寄せられている。そのため、開示に関する規定に基づき作成された財務諸表が、企業会計基準等の公表時に想定していた有用な情報を提供しているか否かについて追加的にレビューすることは一定の意義があると考えられる。
10. なお、国際会計基準審議会（IASB）は、2015年アジェンダ協議を受け、Better Communication（コミュニケーションの改善）を今後の活動の中心とすることを掲げており、平成29年（2017年）3月にディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み－開示原則」が公表されたほか、平成30年（2018年）初頭には基本財務諸表に関する

ディスカッション・ペーパー又は公開草案の公表が予定されている。これらを受けて、当委員会では、開示にフォーカスした議論を行うため、平成 29 年 4 月にディスクロージャー専門委員会を新たに設置したところである。

今後、これらの国際的な開示の議論を深めていく上でも、我が国の開示の状況をレビューしておくことは有用であると考えられる。

11. これらの状況を踏まえると、開示については、適用後レビューを行うことが適切であると考えられる。

(日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みと関連するコメント)

12. 当委員会が平成 28 年 8 月に公表した中期運営方針では、日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みとして、IFRS 第 9 号「金融商品」(分類及び測定、減損、一般ヘッジ)、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」(連結範囲)、IFRS 第 13 号「公正価値測定」及び IFRS 第 16 号「リース」について、国際的な会計基準と整合性を図ることに対する必要性及び懸念に関する検討等を専門委員会において行い、その後、我が国における会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かの検討を行うとしている。
13. 意見募集文書に寄せられた「日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みと関連するコメント」は、これらの項目に関連するものであり、当該取組みに含めて対応を図ることが考えられる。

(企業結合に関するコメント (段階取得))

14. 意見募集文書に寄せられたコメントでは、段階取得により支配を獲得した場合の既存の投資の会計処理と子会社に対する支配を喪失した場合の残存の投資に係る会計処理が整合しておらず、平成 25 年の企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」(以下「企業結合会計基準」という。)の改正時に結論の背景に記載した企業結合に係る実態調査を開始すべきであるとの意見が聞かれている。
15. 平成 25 年の企業結合会計基準の改正時において、子会社に対する支配を喪失した場合の残存の投資に係る会計処理について検討を行ったが、その段階では結論は出ず、今後、段階取得の適用状況の調査を含む、企業結合に係る実態調査を適切な時期に始めることとし、その上で、我が国の会計基準を取り巻く状況も踏まえて、会計処理の検討に着手する時期を判断することとしている(企業結合会計基準第 64-3 項)¹。
16. その後、平成 26 年(2014 年)に IASB が実施した IFRS 第 3 号「企業結合」の適用後レビューに係る情報要請に対して検討を行った際、段階取得や支配の喪失に関する論点について一定の問題意識が聞かれている。
17. これらを踏まえると、段階取得の会計処理については一定の問題意識があると認識

¹ 段階取得の会計処理は、平成 22 年 4 月 1 日以後実施される企業結合から適用されている。

されるが、取引件数等を勘案すると必ずしも喫緊の課題とは言えないものと考えられる。よって、企業結合専門委員会における現在の作業²が完了した段階で、他のプロジェクトの状況も踏まえ、企業結合に係る実態調査を企業結合専門委員会において行うかを検討することが考えられる。

(企業結合に関するコメント (共通支配下))

18. 意見募集文書に寄せられたコメントでは、共通支配下の企業結合における現金対価の取引により生じる差額をのれんとする会計処理は、必ずしも取引の実態を反映しないとの意見が聞かれている。このコメントは、共通支配下の取引から生じるのれんは超過収益力等の性質を表すものとは必ずしも言えないことから、有用な情報が提供されているかどうかについて適用後レビューを求めているものと考えられる。
19. このコメントは、質問2(有用な情報を提供しているか)に寄せられたものであるが、コメント提出者の問題意識は明らかであることから追加的なレビューは必要ないと考えられるため、当該コメントは第6項(2)の「会計基準が存在しない取引若しくは事象、又はガイダンスが不足している取引若しくは事象の指摘で、追加的なレビューは必要ないと認められ、新規テーマの選定につながるもの」に該当するものと考えられる。
20. 企業結合会計基準においては、「共通支配下の取引は、親会社の立場からは企業集団内における純資産等の移転取引として内部取引と考えた。」(企業結合会計基準第119項)とされ、共通支配下の取引では、企業集団内における移転先の企業は移転元の適正な帳簿価額により資産及び負債を計上することとされている。よって、現金対価の取引(例えば、現金対価の事業譲渡)が生じた場合、移転元の資産及び負債の適正な帳簿価額と対価(現金)の差額は、のれんとして計上することとされている。
21. ここで計上されるのれんは「超過収益力等の性質を表すものとは必ずしも言えない」とのコメント提出者の意見も理解できるところであるが、前項に記載した考え方は、企業結合会計基準における共通支配下の取引の根幹に関わる部分であり、当該考え方を見直すことは、企業結合会計基準全体を見直すことにつながるものと考えられる。現在、企業結合会計基準全体としては、特段の見直しのニーズはないと考えられるため、新規テーマとして採りあげるには至らないと考えられる。

(株式報酬に関するコメント)

22. 意見募集文書に寄せられたコメントでは、新たな株式報酬等が多く組成されているにもかかわらず企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」(以

² 企業結合専門委員会では、基準諮問会議から当委員会に対して提言された新規テーマの検討(①条件付取得対価、②子会社、関連会社株式の減損とのれんの減損の関係)、及び基準諮問会議から実務対応専門委員会に対して依頼している新規テーマの評価のサポート(①無対価株式交換の会計処理、②親会社による子会社の吸収合併)を行うこととしている。

下「ストック・オプション会計基準」という。)が見直されていないとする意見が聞かれている。

このコメントは、質問2(有用な情報を提供しているか)に寄せられたものであるが、ストック・オプション会計基準が取り扱っている取引の会計処理に関する有用性に対するコメントではないため、当該コメントは質問3(解釈上の問題が生じていないか)との懸念に関連しているもので、第6項(2)の「会計基準が存在しない取引若しくは事象、又はガイダンスが不足している取引若しくは事象の指摘で、追加的なレビューは必要ないと認められ、新規テーマの選定につながるもの」に該当するものと考えられる。

23. 近年、役員に自社の株式を報酬として交付する取引が多く見られるが、これらの取引については、ストック・オプション会計基準の公表時に想定されていなかったものであるため、基準開発に関する一定のニーズは存在するものと考えられる。ただし、当該取引は自社の株式を利用することから資本に係る論点と関連するほか、報酬に係る取引であることから他の報酬に関する取扱いとの整合性を図る必要があるため、仮に基準開発を行う場合は相応の困難さがあると考えられる。
24. これらの状況に加え、当委員会は、中期運営方針に掲げた「日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組み」を重要な検討課題として選定した上で、現在、その実施に注力している。よって、本件について、将来的に検討課題となり得ることを認識しつつも、現時点では当該取組みよりも優先すべき課題とまでは言えず、新規テーマとして採りあげるには至らないと考えられる。

(その他のコメント)

25. 質問2(有用な情報を提供しているか)に寄せられたその他のコメントについては、論点の重要性や課題が生じる頻度を勘案すると、適用後レビューを実施する必要性、又は新規テーマとする必要性は必ずしも高くないと考えられる。これらのコメントについては、今後の基準開発において考慮することとする。

質問3(解釈上の問題が生じていないか)に寄せられたコメントへの対応

26. 質問3(解釈上の問題が生じていないか)に寄せられたコメントは、第6項(2)の「会計基準が存在しない取引若しくは事象、又はガイダンスが不足している取引若しくは事象の指摘で、追加的なレビューは必要ないと認められ、新規テーマの選定につながるもの」に該当するものと考えられる。

このため、これらのコメントについては、新規テーマとすべきか否かを検討する必要がある。

27. 当該検討にあたって、「質問3(解釈上の問題が生じていないか)に寄せられたコメント」は、次のように分類される。

(1) 基準開発の段階において識別されていた論点

- (2) 適用上の課題として過去から識別されていた論点
- (3) その他の論点

(基準開発の段階において識別されていた論点)

28. この論点には、次のものが含まれる。
- (1) 従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引における役員向けスキームのガイダンスが不足している（(別紙3) 第18項(1)参照）。
 - (2) 変動リース料の取扱いやリース契約変更時等の取扱いが明確でない（(別紙3) 第15項(2)参照）。
29. これらのうち前項(1)については、実務対応報告第30号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」第26項において、「本実務対応報告で取扱っていない取引については、内容に応じて、本実務対応報告を参考にすることが考えられる。」とされており、当該スキームについては内容に応じて同実務対応報告を参考にしているものと考えられる。
- また、前項(2)については、企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」第89項において、「本適用指針で詳細な会計処理を示していないファイナンス・リース取引については、実態に基づき会計処理を行うこととなる。」とされ、第90項において、「リース料が将来の一定の指標（売上高等）により変動するリース取引など、特殊なリース取引については、本適用指針では取り扱っていない。」とされており、実務においては取引条件等に応じて一定の判断がなされているものと考えられる。
30. よって、これらについては、新規テーマとする必要性は乏しいと考えられる。

(適用上の課題として過去から識別されていた論点)

31. この論点には、次のものが含まれる。
- (1) 資産除去債務を合理的に見積ることができない場合は非常に限定的であると解釈できるにもかかわらず、設例が示されることで混乱が生じるケースがあり、当該設例を見直すべきである（(別紙3) 第14項(1)参照）。
 - (2) 契約上はリースと明示されていない場合に、契約に実質的にリースの要素が含まれているかどうかを判断するための明示的な指針がない（(別紙3) 第15項(1)参照）。
32. これらのうち前項(1)については、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」の導入初年度に実務において解釈に関する議論が行われたが³、その後は実務において一定程度安定した運用がなされていると考えられる。
- また、前項(2)については、第16回基準諮問会議（平成24年11月8日開催）におい

³ 同会計基準は、平成22年4月1日以後開始する事業年度から適用されている。

てテーマ提案された論点であり、第 17 回基準諮問会議（平成 25 年 3 月 11 日開催）において「将来的な検討課題になることがあることは認識しつつ、今回は、新規のテーマとして採りあげるには至らないと判断する。」との評価結果が報告されている。

33. よって、これらについては、新規テーマとする必要性は乏しいと考えられる。

（その他の論点）

34. 第 28 項及び第 31 項に記載したコメント以外のコメントについて、解釈上の問題が生じているとの指摘は、個々の会計基準の特性と関連している可能性がある。

35. 例えば、固定資産の減損会計に関するコメント（（別紙 3）第 12 項参照）について、企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第 2 項において、「必要と考えられる範囲において一定の目安や例示を示している」とした上で、「これらに定めがないため状況に応じ個々の実態を考慮して適用する場合には、減損会計基準及び本適用指針の趣旨を適切に斟酌する必要がある」とされているように、適用指針に記載されていない事項については個々の実態を考慮して適用することが求められている。このため、ガイダンスの追加はかえって実務上の判断が困難となる可能性がある。

36. また、企業結合に関するコメント（（別紙 3）第 16 項参照）について、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」では、すでに相当詳細な取扱いが示されており、ガイダンスの追加はかえってルールが複雑となる可能性がある。

37. よって、これらを踏まえ、個々の論点の重要性や課題が生じる頻度も勘案すると、現時点では、新規テーマとする必要性は乏しいと考えられる。

質問 4（予想外のコストが生じていないか）に寄せられたコメントへの対応

38. 質問 4（予想外のコストが生じていないか）に寄せられたコメントのうち財務諸表の表示科目に関するコメント（（別紙 3）第 19 項参照）については、第 9 項から第 11 項に記載した開示に関するコメントに含めて対応を図ることが考えられる。

39. また、ストック・オプションの評価のコストに関するコメント（（別紙 3）第 20 項参照）については、論点の重要性等を勘案すると、適用後レビューを実施する必要性は乏しいと考えられる。

質問 5（その他）に寄せられたコメントへの対応

40. 質問 5（その他）に寄せられたコメント（（別紙 3）第 21 項から第 25 項参照）については、基準開発を行っていく上で中長期的な観点からはいずれも有用な意見であり、将来の検討課題として認識し、今後の基準開発に生かしていくことが考えられる。

IV. 適用後レビューの計画の方向性

41. 以上を踏まえ、当委員会は、今後、開示に関する適用後レビューを実施する方向性で、詳細な計画を策定することを予定している。
42. 開示に関する適用後レビューを実施する場合のプロセスは、例えば、次が考えられる。
 - (1) 日本基準のこれまでの開示規定について、個々の会計基準において開示を要求している目的や背景を分析した上で、全体として整合性が図られているかを分析する。
 - (2) 上記の分析結果に基づき、市場関係者から意見を聴取し、その結果も踏まえ、基準開発において対応すべき事項があるか否かを識別する。

以 上

(別紙1) コメント提出者の一覧

[団体等]

	団体名	回答者の立場※
CL1	公益社団法人日本証券アナリスト協会	財務諸表利用者
CL2	有限責任あずさ監査法人	監査人
CL3	日本公認会計士協会	監査人
CL4	PwC あらた有限責任監査法人	監査人
CL5	有限責任監査法人トーマツ	監査人
CL6	一般社団法人日本経済団体連合会	財務諸表作成者

[個人 (敬称略)]

	氏名・所属等 (記載のあるもののみ)		回答者の立場※
CL7	風間真二郎		その他
CL8	服部隆	CMA、CIIA	財務諸表利用者

※ 回答者の立場は、基本的に提出されたコメントの内容に従い記載している。

(別紙2) 意見募集文書の質問項目

質問1 (回答者の属性)

お寄せいただくご意見を今後の当委員会における適用後レビューの計画策定において適切に踏まえるために、以下の質問についてご回答いただくにあたっては、どのような立場(財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人等の会計職業専門家、研究者等の学識経験者、その他)に基づくものかをご記載ください。

質問2 (企業会計基準等が、公表時に想定していた有用な情報を提供しているか)

当委員会がこれまでに公表した企業会計基準等のうち、有用な情報が十分に提供されていない企業会計基準等があるとお考えの場合には、当該企業会計基準等の名称及びその理由について、ご意見をご記載ください。

質問3 (企業会計基準等の適用にあたり、ガイダンスの不足等により解釈上の問題が生じていないか)

当委員会がこれまでに公表した企業会計基準等のうち、ガイダンスの不足等により解釈上の問題が生じている企業会計基準等があるとお考えの場合には、当該企業会計基準等の名称及び解釈上の問題の内容について、ご意見をご記載ください。

質問4 (企業会計基準等の適用にあたって、予想外のコストが生じていないか)

当委員会がこれまでに公表した企業会計基準等のうち、実務において過大なコストが生じている企業会計基準等があるとお考えの場合には、当該企業会計基準等の名称及びコストの内容について、ご意見をご記載ください。

質問5 (その他)

その他、ご意見があればご記載ください。

(別紙3) 主なコメントの概要

1. 意見募集文書に対して寄せられた主なコメントの概要については、次のように分類して記載している⁴。

- (1) 質問2 (有用な情報を提供しているか) に寄せられたコメント
- (2) 質問3 (解釈上の問題が生じていないか) に寄せられたコメント
- (3) 質問4 (予想外のコストが生じていないか) に寄せられたコメント
- (4) 質問5 (その他) に寄せられたコメント

個別の企業会計基準等に対するコメントの場合は、個別の企業会計基準等の名称を脚注に付している (企業会計基準等の番号は省略している)。

(質問2 (有用な情報を提供しているか) に寄せられたコメント)

開示に関するコメント

2. 企業会計基準等の公表・改訂理由について「国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から」とだけ説明されているケースが相当数存在する。会計基準等を高品質なものに維持する観点からは、このタイミングで改めて会計基準等の目的・必要性を明確にすべきである。

特に開示については、財務諸表利用者が開示を求める理由、財務分析における活用方法、その開示が無いとなぜ問題なのか等を財務諸表作成者が理解できなければ、利用者のニーズに応える開示を行うことができない。これまで抽象度の高い理由で開示が要求されるケースが多くあったが、適用後レビューを通じて、これまで求めてきた開示について、目的・必要性の観点から全面的に整理・見直しを行うべきである。

3. 開示に関して、以下を検討していただきたい。

- (1) 第1四半期と第3四半期の四半期キャッシュ・フロー計算書の義務付け⁵
- (2) 四半期決算における株主資本等変動計算書の開示⁶
- (3) 包括利益の単体への適用⁷
- (4) 廃止予定事業に関する開示
- (5) 株主資本とその他の包括利益累計額の合計値を、「自己資本」として表示⁸
- (6) 注記の充実 (セグメント情報の充実 (人件費の開示、セグメント分類変更時の開示、

⁴ 当該概要については、必ずしも回答者が回答した質問番号の箇所に記載しておらず、便宜的に記載箇所を変えている部分がある。

⁵ 「四半期財務諸表に関する会計基準」

⁶ 「四半期財務諸表に関する会計基準」

⁷ 「包括利益の表示に関する会計基準」

⁸ 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」

- 地域に関する情報等)⁹、工事損失引当金に関する注記¹⁰、減損損失を計上しない場合の注記¹¹、退職給付における割引率の開示¹²)
4. セグメント情報の地域に関する情報として、有形固定資産に限らず固定資産すべての開示を求めるべきである¹³。
 5. 退職給付関係の開示¹⁴、金融商品の時価等の開示¹⁵、賃貸等不動産の時価等の開示¹⁶について、有用性の観点から懸念がある。

日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みと関連するコメント

6. 連結範囲に関するコメント
 - (1) 組合¹⁷や信託¹⁸についての子会社及び関連会社の範囲に関する取扱いが会社の場合と大きく異なっており、取引の経済的実態が類似するにもかかわらず、使用するビークルの法的形態の違いによって異なる会計処理が生じている。
 - (2) 支配力基準の適用にあたり、議決権や業務執行権を用いるのみでは実態に合った判定結果とならない。IFRS 第 10 号の取扱いを踏まえ、本人・代理人の取扱いを検討すべきである¹⁹。
 - (3) 連結範囲におけるベンチャーキャピタル条項は、国際的な会計基準との比較可能性の観点から有用な情報が十分に提供されていない可能性がある²⁰。
 - (4) 特別目的会社の定義に関して、連結会計基準と金融商品会計基準とは異なっており、連結の範囲や開示の取扱いに漏れが生じる可能性がある²¹。
 - (5) 金銭の信託に関して、受益者が単数の場合に連結しないと、有用な情報が提供されているとはいえない²²。
7. 財務構成要素アプローチによる金融資産の消滅の認識は、有用な情報が十分に提供されていない可能性がある²³。

⁹ 「セグメント情報等の開示に関する会計基準」

¹⁰ 「工事契約に関する会計基準」

¹¹ 「固定資産の減損に係る会計基準」

¹² 「退職給付に関する会計基準」

¹³ 「セグメント情報等の開示に関する会計基準」

¹⁴ 「退職給付に関する会計基準」

¹⁵ 「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」

¹⁶ 「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」

¹⁷ 「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」

¹⁸ 「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」

¹⁹ 「連結財務諸表に関する会計基準」

²⁰ 「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」

²¹ 「連結財務諸表に関する会計基準」

²² 「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」

²³ 「金融商品に関する会計基準」

8. 解約不能のオペレーティング・リースのオンバランス化を検討すべきである²⁴。

その他のコメント

9. 企業結合に関する事項²⁵

- (1) 段階取得により支配を獲得した場合の既存の投資の会計処理と子会社に対する支配を喪失した場合の残存の投資に係る会計処理が整合していない。今後、企業結合に係る実態調査を開始すべきである。
- (2) 共通支配下の企業結合における現金対価の取引により生じる差額をのれんとする会計処理は、必ずしも取引の実態を反映しない。

10. 株式報酬に関する事項²⁶

- (1) コーポレート・ガバナンスの見直しや株価の回復の中で、新たな株式報酬や新スキームのストック・オプションが組成されているが、ストック・オプション会計基準は平成17年の公表からほとんど見直されていない。また、現金決済型の株式報酬取引の定めがない。このため、現行の基準は有用な情報が十分に提供されていない可能性がある。
- (2) 未公開企業において、ストック・オプションの公正な評価単価に代わり、本源的価値の利用を認める取扱いは、有用な情報が十分に提供されていない可能性がある。
- (3) 株価条件の達成可能性を適切に考慮しないと、有用な情報が十分に提供されない可能性があるため、IFRS第2号「株式に基づく報酬」の取扱いを踏まえ、公正な評価単価を見積る際の考慮事項とすることが考えられる。
- (4) 十分な信頼性をもってストック・オプションの失効数を見積ることができない場合、見積るべきではないとする取扱いが実務上適切に運用されていない。

11. その他

- (1) 退職給付の数理計算上の差異の会計処理において、重要性基準として示されている明示的な数値基準は、適切な情報を適時に財務諸表へ反映することを妨げている可能性がある²⁷。
- (2) 退職給付会計における未認識項目の単体への適用²⁸
- (3) 世界的な金融危機により金融商品を取り巻く環境が変化しており、組込デリバティブの区分処理の取扱いが問題ないか検討すべきである²⁹。

²⁴ 「リース取引に関する会計基準」

²⁵ 「企業結合に関する会計基準」

²⁶ 「ストック・オプション等に関する会計基準」

²⁷ 「退職給付に関する会計基準」

²⁸ 「退職給付に関する会計基準」

²⁹ 「その他の複合金融商品（払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品）に関する会計処理」

- (4) デット・エクイティ・スワップの債務者側の会計処理を明らかにすべきである³⁰。
- (5) 減損のグルーピングの単位はセグメントの区分まで可能と誤解される可能性がある記載により、減損の認識が遅れてしまう危険性が懸念される³¹。
- (6) 外部に返済される可能性がないものなどは負債に表示する根拠はなく、結論の背景に記載されている負債の例示項目により、有用な情報が十分に提供されていない可能性がある³²。

(質問3 (解釈上の問題が生じていないか) に寄せられたコメント)

12. 固定資産の減損会計に関する事項³³

- (1) 持分法適用会社に関するのれんに係る減損の認識の判定において、割引前将来キャッシュ・フローと比較するのは、持分法適用会社の固定資産にのれんを加えた金額なのか、持分法適用会社の純資産にのれんを加えた金額なのか等、解釈上の問題が生じている。
- (2) 減損損失の認識や使用価値による減損損失の測定において、のれんの残存償却年数経過後は、他の資産の回収可能価額しか含められないものと考えられる一方で、事業価値評価の算定と整合的ではないという疑問が生じており、ガイダンスの不足等により解釈上の問題が生じている。
- (3) 共用資産である本社の場合、移転まで使用するのであれば共用資産としてのグルーピングに変更はないと考えられるが、適用指針の表現上は不明瞭な部分がある。
- (4) 資産のグルーピングにおけるキャッシュ・インフローが相互補完的な状況について、実務上想定される一般的な例示が必要である。
- (5) 減損の兆候の例示は、例示項目に過ぎないことを明確にすべきである。
- (6) 固定資産の減損における設例について見直すべき点がある。

13. 金融商品会計に関する事項

- (1) 時価を把握することが極めて困難と認められる株式について、実質価額の算定に関する規定がない。例えば、親会社が支配獲得後に子会社株式を追加取得し、当該取得価額に子会社の超過収益力が反映されている場合、実質価額は、当該超過収益力を反映してよいか解釈上の問題が生じている³⁴。
- (2) 子会社に金融資産を譲渡する場合、「譲受人が譲渡された金融資産の契約上の権利を直接又は間接に通常の方法で享受できること」という要件の適用についてガイ

³⁰ 「デット・エクイティ・スワップの実行時における債権者側の会計処理に関する実務上の取扱い」

³¹ 「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」

³² 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」

³³ 「固定資産の減損に係る会計基準」及び「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」

³⁴ 「金融商品会計に関する実務指針」

ダンスが必要である³⁵。

- (3) 金融商品の時価開示において、満期がある有価証券等の償還予定額又は社債等の返済予定額を一定の期間別に区分する注記における「一定の期間」の考え方が示されていない³⁶。

14. 資産除去債務に関する事項³⁷

- (1) 資産除去債務を合理的に見積ることができない場合は非常に限定的であると解釈できるにもかかわらず、設例が示されることで混乱が生じるケースがあり、当該設例を見直すべきである。
- (2) 資産除去債務の履行時期の変更について、ガイダンスが必要である。

15. リース会計に関する事項³⁸

- (1) 契約上はリースと明示されていない場合に、契約に実質的にリースの要素が含まれているかどうかを判断するための明示的な指針がない。
- (2) 変動リース料の取扱いやリース契約変更時等の取扱いが明確でない。
- (3) 解約不能のリース期間について、実質判断を行う際のガイダンスが不足している。
- (4) セール・アンド・リースバック取引（不動産）について、セールが成立しているかを検討する際のガイダンスが不足している。
- (5) オペレーティング・リースでリースバックされる場合の規定がない。

16. 企業結合に関する事項

- (1) 子会社が連結財務諸表作成者となる場合の企業結合における基本的な考え方が示されていないため、ガイダンスが必要と考える³⁹。
- (2) 現物出資を行う企業の処理は定めがあるが、現物出資を受け入れる企業の処理は定めがない⁴⁰。
- (3) 子会社を結合企業とする企業結合によって、引き続き子会社である場合と関連会社となる場合では、連結上の損益に差が生じるため、区分して定めを設ける必要がある⁴¹。

17. 退職給付会計に関する事項⁴²

- (1) 多額の数理計算上の差異が発生したとして特別損失として計上しているケースが実務上みられる。これは、過去勤務費用以外の例外的取扱いの可否等に関するガイダンスが不足しているためであると考えられる。

³⁵ 「金融商品に関する会計基準」

³⁶ 「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」

³⁷ 「資産除去債務に関する会計基準」及び「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」

³⁸ 「リース取引に関する会計基準」及び「リース取引に関する会計基準の適用指針」

³⁹ 「企業結合に関する会計基準」

⁴⁰ 「事業分離等に関する会計基準」

⁴¹ 「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」

⁴² 「退職給付に関する会計基準」及び「退職給付に関する会計基準の適用指針」

(2) 退職給付信託の返還損益に関して、損益計算書の表示箇所が明確でないことから、解釈上の問題が生じている。

18. その他

(1) 従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引における役員向けスキームのガイダンスが不足している⁴³。

(2) 役員賞与が業績に基づき算定される場合、「発生した会計期間」に解釈上の問題がある⁴⁴。

(3) 関連当事者との取引の重要性の判断について、ガイダンスが不足している⁴⁵。

(4) 信託を活用した流動化における「責任財産限定特約付の借入」の会計処理について記載がない⁴⁶。

(質問 4 (予想外のコストが生じていないか) に寄せられたコメント)

19. 日本基準と IFRS とで、会計処理が同一でも表示科目が異なる場合には、実務上の負担が生じている可能性があり、適用後レビューでもきめ細かに対応いただきたい⁴⁷。

20. 段階的に権利行使が可能となるストック・オプションの取扱いは、実務上相当のコストが生じている⁴⁸。

(質問 5 (その他) に寄せられたコメント)

21. 日本公認会計士協会の基準等を引き取り一括管理することが望ましい。個々の基準を体系的に管理することも提言したい(例: 米国会計基準のコーディフィケーション)。

22. 適用後レビューは、日本公認会計士協会の実務指針も対象とすべきである。

23. 実務対応報告には、会計基準・適用指針レベルの内容が規定されている例(開示も含め)が見受けられるため、今後の基準開発の指針となるよう、会計基準・適用指針・実務対応報告の区分についての考え方を示し、整理を行うべきである。

24. 解釈上の論点を常時討議する場(例: IFRS 解釈指針委員会)を設けてはどうか。

25. その他

(1) 以下の会計基準等を再整備すべきである。

⁴³ 「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」

⁴⁴ 「役員賞与に関する会計基準」

⁴⁵ 「関連当事者の開示に関する会計基準」及び「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」

⁴⁶ 「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」

⁴⁷ 例えば、「連結財務諸表に関する会計基準」第 28 項は、子会社株式の追加取得時の追加取得持分と追加投資額との差額を資本剰余金に表示すべきと定めている。一方、IFRS 第 10 号第 23 項は、子会社株式の追加取得を資本取引であると定めるにとどまっており、資本剰余金のみならず利益剰余金での表示も容認されている。

⁴⁸ 「ストック・オプション等に関する会計基準」及び「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」

- ① 特別目的会社の連結の要否についての会計基準等
 - ② 債権流動化取引に関する会計基準等
 - ③ 不動産流動化取引の包括的な会計基準等
- (2) その他のコメント
- ① 国際的な会計基準では、割引率として信用リスクフリーレートが最も適切とはされておらず、退職給付債務の計算に用いる割引率として、何が最も適切か、概念上の整理をすべきである⁴⁹。
 - ② 貸倒懸念債権の貸倒見積高の算定については、キャッシュ・フローの見積りによることを原則とし、貨幣の時間価値を反映するか否かの原則的な考え方を示すべきである⁵⁰。
 - ③ 1株当たり当期純利益の算定において、転換制限条項付転換社債の転換制限条項が満期直前に外れる場合、条件付発行可能潜在株式として取り扱うことが認められるか否かにつきガイダンスが必要である⁵¹。
 - ④ 実務対応報告第25号「金融資産の時価の算定に関する実務上の取扱い」を廃止すべきである。
 - ⑤ 会計基準等の改正等に対応していない基準等について、網羅的な修正が必要である。

⁴⁹ 「退職給付に関する会計基準」及び「退職給付に関する会計基準の適用指針」

⁵⁰ 「金融商品に関する会計基準」及び「金融商品会計に関する実務指針」

⁵¹ 「1株当たり当期純利益に関する会計基準」

(別紙 4) 適正手続規則 (抜粋)

以下は、適正手続規則のうち審議テーマの決定に関する規定を抜粋したものである。

(審議テーマの決定)

第 22 条 委員会⁵²は、定款第 63 条第 2 項の定めにより、基準諮問会議から審議テーマ又は優先順位等についての提言を受けた場合、原則として、基準諮問会議の提言を尊重し、審議テーマを決定する。

2 委員会は、基準諮問会議に対し、審議テーマについての検討を要請することができる。

3 委員会は、第 1 項のほか、緊急性がある等の場合、委員会の審議において審議テーマを決定できる。

以 上

⁵² 適正手続規則第 1 条において、「企業会計基準委員会 (以下「委員会」という。)」とされている。