

会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 第6回会議

企業会計基準委員会副委員長 こがさか あつし 小賀坂 敦

企業会計基準委員会常勤委員 せきぐち ともかず 関口 智和

1 はじめに

IFRS財団は、2013年4月に、国際会計基準審議会 (IASB) の諮問機関として会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) を設置しており、2014年9月25日及び26日に英国 (ロンドン) で第6回目の集合会議が開催された (設置の経緯については、本誌2013年7月号31頁~を参照のこと)。同会議には、ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS) の代表者を除くASAFメンバー¹及びIASB関係者²が参加した (企業会計基準委員会 (ASBJ) からは、小野行雄委員長ほかが出席)。今回のASAF会議では、次の事項が議題とされた³。

- (1) リース
- (2) IFRS第3号「企業結合」の適用後レビュー
- (3) 概念フレームワーク
- (4) 開示に関する取組み
 - 開示原則
 - IAS第1号「財務諸表の表示」

の改訂

- 重要性 (重要な会計方針を含む。)
- (5) 保険契約
- (6) リサーチ・プロジェクト
 - 負債と資本
 - 割引率

本稿においては、上記の議題について会議の概要を紹介する。なお、文中、意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめ申し添える。

2 リース

(1) 背景

IASBは、2013年5月に米国財務会計基準審議会 (FASB) と共同で公表した公開草案「リース」に寄せられたコメントを踏まえ、2013年11月より再審議を開始している。IASBは、2014年7月までの再審議によって検討を予定していた論点の大半について審議を終えており、今回のASAF会議では、ASAFメンバーに対して、本プロジェクトについて特段の見解がある場合、書面によって

事前に提案を示すことが要請されていた。

当該要請に対して、EFRAG及びASBJから書面による代替案又は見解が会議前に提出された。このため、今回のASAF会議では、冒頭、IASBスタッフより、リース・プロジェクトの状況について説明がされた後、EFRAG議長より、ASAF会議に提出されたEFRAGスタッフによるペーパーの内容について説明がなされた。同ペーパーの概要は以下のとおりである。

- ① 現在、提案されているリースの定義を変更し、融資契約 (financing arrangement) が含まれていることを明確にすべきである。
- ② 資産の使用がサービスの提供に付随したものである契約は、借手による資産の使用に対する支配が制限されるため、分離 (アンバンドル) されることなくサービスとして会計処理されるべきである。契約に含まれるリースとサービスを分離するか否かの判断基準は、IFRS第15号「顧客との契約から

生じる収益」における要求事項と整合的にすべきである。

(2) ASAF会議における議論

ASAF会議では、EFRAGスタッフ・ペーパーの内容について、ASAFメンバーから、主に次のような意見が示された。

- 契約が融資契約に該当するかどうかは、契約にリースが含まれるかどうかを決定する要因の1つである点について賛成である。
- リースの定義を変更してリースが融資契約でなくてはならないことを明確化することに反対である。ファイナンス要素に着目しすぎるのではなく、資産（使用権資産）の存在に着目すべきである。
- リースとサービスのアンバンドリングのガイダンスについて、IFRS第15号の要求事項との整合性を図ることを検討することに賛成である。

(3) ASBJによる発言

ASBJからは、「現行のIFRSと米国会計基準のリース基準は、一部の差異はあるものの実質的にコンバージェンスされている。新基準において、特に、借手の会計モデルにおいてIFRSと米国会計基準が異なることになった場合、異なる法域の企業間の財務諸表の比較可能性が低下することが懸念され、日本の関係者も同様の懸念を示している。このため、IASBとFASBが、コンバージェンスの達成に向けた取組みを続けることが重要である。」という旨の発言を行った。これに対して、複数のASAFメンバーから、IFRSと米国会計基準のリース基準のコンバージェンスが重要である旨の意見が示された。

(4) IASB関係者からの発言

本件について、IASB関係者から、主に次のようなコメントが示された。

- EFRAGの提案によると、現在、ファイナンス・リースに分類され、オンバランスされているものも、オフバランスとなる可能性があるのではないかと。また、破綻した企業が巨額のオペレーティング・リースを有していることがあり、このようなケースについては、オンバランスにすべきである。
- サービス契約をオンバランスすべきではないことについては同意しており、再公開草案後の審議において、リース部分とサービス部分の分離の仕方については改善している。この論点については、これ以上できることはないのではないかと。
- 両ボードの再審議において、借手の開示、経過措置及び発効日についての議論が残っているほか、少額資産のリース及びリースの定義について改めて議論を行う予定である。

3 IFRS第3号の適用後レビュー

(1) 背景

IASBは、IFRS第3号「企業結合」の適用後レビューを実施している。今回のASAF会議では、これに関連して、IASBスタッフ及び各国会計基準設定主体等から、企業結合会計に関して、現在、行われている取組みについて説明がされた上で、ASAFメンバーによる議論が行われた。このうち、ASBJ、EFRAG及びイタリア会計基準設定主体（OIC）による取組みとIASBによる適用後レビューに関する説明の主な内容は、

次のとおりである。ASBJ、EFRAG及びOICの取組みについては、筆者（関口常勤委員）とOICのスタッフから説明が行われた。

（ASBJ、EFRAG及びOIC：ディスカッション・ペーパーの公表）

- 2014年7月に、ASBJ、EFRAG及びOICは、共同でディスカッション・ペーパー（DP）「のれんはなお償却しなくてよいか」（コメント期限：2014年9月20日⁴）を公表している。DPでは、ASBJ、EFRAG及びOICの委員及びスタッフから構成されるリサーチ・グループの見解として、のれんについて償却及び減損アプローチを再導入することが適切としているほか、減損テスト及びIAS第36号「資産の減損」における開示要求について改善の余地があるとしている。
- 本DPに対しては、回答者の多くから、のれんの償却及び減損アプローチの再導入について支持された一方、減損テストの改善については、賛成と反対の双方の意見が示された。他方、開示要求の改善提案については、多くの回答者（主に作成者）から、開示要求の増加について懸念が示された。

（IASB：IFRS第3号の適用後レビュー）

- IASBは、IFRS第3号に関する適用後レビューを開始しており、2014年1月に、情報要請「適用後レビュー：IFRS第3号」を公表している。当該情報要請では、IFRS第3号及び関連する基準について、適用経験を踏まえて問題を識別することが要請されており、関係者からは、主に、事業の定義、公正価値測定、無形資産とのれんの分離、のれん及び耐用年数が確

定できない無形資産の非償却、段階取得及び支配の喪失等について、特に焦点を当てる必要があるとの指摘がされている。

- のれん及び耐用年数が確定できない無形資産の非償却の取扱いについては、利用者から、これを有用とする見解と有用と考えないとする見解の双方が示されている。また、IASBスタッフが企業結合会計に関して公表されている28の学術論文をレビューした結果、のれん及び他の無形資産について、現行のIFRS第3号の要求事項を支持する証拠が得られた。

(2) ASAF会議における議論

ASAF会議では、ASAFメンバーから、のれんの償却を復活させることについて支持する見解が示されたほか、償却を復活させることなく減損テストの改善によって関係者から示されている懸念に対応を図るべきとの見解が示された。また、重要で緊急の対応を要する論点として、のれんの会計処理のほか、事業の定義、共通支配下の企業結合、条件付対価、無形資産の識別、段階取得、資産の取得と企業結合の会計処理の相違、偶発負債の取扱いが示された。

(3) ASBJによる発言

ASBJからは、DPについて資料作成者の立場から、DPの概要及びDPに寄せられたコメントについて説明を行ったほか、主に次の発言を行っている。

- のれんが非償却の場合には、減損テストがたとえ厳格に行われたとしても、減損テストにおいて自己創設のれんが計算に含まれてしまう懸念がある。
- 減損損失と株価との間に相関関係があるという主張があるが、そ

れは、必ずしも、減損損失が適時に認識されているという結論にはならない。市場関係者との議論を踏まえると、減損損失は、予想されるよりも、遅れて認識される傾向がある。

- 我が国におけるIFRS及び米国会計基準の適用経験を踏まえると、IASBは、のれんの償却を再導入すべきか、無形資産の識別に関する基準を改訂すべきか、段階取得及び支配の喪失について見直しを行うべきかについて、特に焦点を当てて今後の検討を行うことが適当と考えられる。

(4) IASB関係者からの発言

本件について、IASB関係者から、次のようなコメントが示された。

- のれんの償却を再導入することとした場合、それ自体で大きな変更になるほか、減損損失について株価との関連性が指摘されていることにも留意する必要がある。また、償却期間については10年としても、なお長すぎるのではないか。
- 米国会計基準とのコンバージェンスについては、これを維持することが重要であると考えており、これについて、異論のあるASAFメンバーはいないと考えている。

4 概念フレームワーク

(1) 背景

IASBは、2013年7月に公表したディスカッション・ペーパー『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直しに寄せられたコメントを踏まえ、2014年3月より審議を開始している。IASBは、2014年9月までの審議によって検討を予定していた論点の大半について審議を終えて

おり、今回のASAF会議では、ASAFメンバーに対して、これまでの検討状況について、特に、測定に焦点を当てた説明がされたほか、概念フレームワークに対する長期性の投資の影響について議論された。なお、IASBは、2014年9月の会議において、長期性の投資を特定の事業活動（又は事業モデル）として識別し、そうした事業活動を行う企業について想定利用者や測定基礎の選択に関する別個の考え方を設ける必要はないという趣旨の暫定決定を行っている。

(2) ASAF会議における議論

ASAF会議では、ASAFメンバーから、これまでのプロジェクトの進捗状況について、概ね方向性を支持する見解が示されたほか、さらに検討すべき事項が残されているため包括的な計画を示してはどうかといった見解や、個々の基準設定レベルの考えが必要以上に入りすぎているのではないかといった発言がされた。また、概念フレームワークに対する長期性投資の影響については、IASBの暫定決定を概ね支持する発言が示された。

(3) ASBJによる発言

ASBJからは、主に次の発言を行っている。

- 純損益とその他の包括利益（OCI）の論点については、公開草案の公表に進む前に、追加的に検討すべき事項がまだ残されているのではないか。また、測定に関して、測定基礎の選択と純損益の定義の関係について、IASBは追加の検討を行う必要があると考える。
- 長期性の投資に関して、概念フレームワークに測定のガイダンス

を別個に設ける必要はない点に同意する。長期性の投資に関して示されている懸念は、純損益に関する適切な定義を確立し、測定基礎の選択方法を適切に記述することで対応できると考える。

(4) IASB関係者からの発言

本件について、IASB関係者から、主に次のようなコメントが示された。

- OCIについては、測定において2つの測定基礎が存在し得ること及びOCIが橋渡し項目の機能を果たし得ることを除き、明確な概念的な基礎を識別できていない。しかし、純損益とOCIの論点や負債と資本の論点等は完全に解決しようと思ったら、さらに何年もかかるため、これらの論点が完全に解決できないことを理由として、プロジェクト全体を遅延させるべきだとは考えていない。

5 開示に関する取組み

(1) 背景

IASBは、「アジェンダ協議2011」のフィードバック等を踏まえ、報告企業と外部の利用者との財務情報に関するコミュニケーションを改善してより効率的にする目的で、開示に関する取組みのプロジェクトに着手している。今回のASAF会議では、開示原則（基本財務諸表と注記の目的）及び重要性（重要な会計方針を含む）に関するIASBによるプロジェクトの進め方のほか、IAS第1号「財務諸表の表示」の改訂に関する公開草案に寄せられたフィードバックが紹介された上で、ASAFメンバーによる議論がされた。

(2) ASAF会議での議論の概要

ASAF会議では、開示原則に関し

て、ASAFメンバーから、財務諸表に含めるべき情報とそれ以外の情報とを適切に識別するための基礎を構築することが必要という趣旨の見解が示されたほか、財務諸表本表と財務諸表注記について、別個の目的を定めるべきとする見解と両者の目的を別個に定めるべきでないとする見解の双方が示された。

また、IAS第1号の改訂に関して、特に財務諸表注記の記載順序について、企業に柔軟性を持たせるべきか否かについて議論された。この点については、ASAFメンバーから、賛否のそれぞれが示されたほか、柔軟性を認める場合でも、相互参照や目次の参照によって工夫することで比較可能性の低下への懸念に対応できるのではないかという見解が示された。

さらに、重要性については、「明らかに僅少 (clearly trivial)」という概念を含め、監査実務との関連について考慮することが重要との指摘がされたほか、重要な会計方針について、特に「経営者のインプット」に焦点を当てるべきとの見解が多く示された。

6 その他

上記で記載した論点に加え、「保険契約」、「負債と資本」及び「割引率」に関する議論について、以下において簡単に紹介する。

(1) 保険契約

IASBは、2013年6月に公表された改訂公開草案「保険契約」に寄せられたコメントを踏まえ、再審議を進めている。今回のASAF会議では、特に、有配当契約の取扱い（資産リターンの保険者持分が黙示的な管理

手数料とみなせる状況や簿価利回り法の適用を含む。）及び経過措置について議論された。IASBは、今回のASAF会議で示された見解を踏まえつつ、これらの論点について審議を継続することを予定している。

(2) 負債と資本

IASBは、概念フレームワークの見直し作業と並行して、負債と資本の区分に関するリサーチ・プロジェクトを開始している。今回のASAF会議では、本リサーチ・プロジェクトの進め方について、IAS第32号「金融商品：表示」について大幅な見直しを行うことを念頭に置いてプロジェクトを進める方向とIAS第32号の限定的な修正を行うことを念頭に置いてプロジェクトを進める方向のいずれが適切かについて議論され、ASAFメンバーからは、完全にゼロから検討を開始すべきでないとしつつも、前者の方向性を支持する見解が比較的多く示された。IASBは、今回のASAF会議で示された見解を踏まえつつ、今後、リサーチ・プロジェクトを継続することを予定している。

(3) 割引率

IASBは、現行のIFRSの各基準において割引率について考慮すべき要因が異なっていること等を踏まえ、割引率に関するリサーチ・プロジェクトを開始している。これまで、IASBは、スタッフが事実関係の整理を行っており、今後、リサーチ・ペーパーを公表することが予定されているため、今回のASAF会議では、プロジェクトの進め方について議論された。IASBは、今回のASAF会議で示された見解を踏まえつつ、今後、リサーチ・プロジェクトを継続することを予定している。

〈注〉

- 1 ASAFメンバーは、南アフリカ、英国、ドイツ、スペイン、オーストラリア、日本、中国、米国、カナダの会計基準設定主体、及び、地域団体として欧州財務報告諮問グループ (EFRAG)、アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG)、GLASSの12団体より構成されている。
- 2 IASBからは、Hans Hoogervorst議長 (ASAFの議長)、Ian Mackintosh副議長、プロジェクト担当理事及び担当スタッフが参加した。
- 3 当初、議論を行うことが予定されていたインフレ会計は、説明予定者だったGLASSの代表者が欠席のため、次回 (2014年12月) 会議において議論することとされた。また、非公開セッションにおいて、ASBJより、日本における修正国際基準の公開草案についての説明を行った。
- 4 ASBJ、EFRAG及びOICは、DPのコメント期限を2014年11月30日まで延長している。