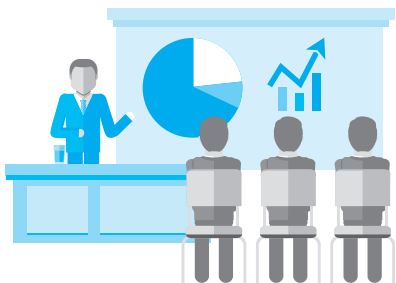


会議報告



企業会計基準委員会 常勤委員
かわにし やすのぶ
川西 安喜

会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議の概要 (第10回会議から第12回会議)

本稿では、会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) について、2015年10月に開催された第10回会議、2015年12月に開催された第11回会議、及び2016年4月に開催された第12回会議の概要を報告する。なお、文中、意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

第10回会議 (2015年10月)

2015年10月1日及び2日に英国・ロンドンでASAFの第10回会議が開催された。企業会計基準委員会 (ASBJ) からは小野委員長ほかが出席した。

この会議では、次の項目が議題とされた。

- (1) 2015年アジェンダ・コンサルテーション
- (2) 概念フレームワーク (IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」への影響、測定基礎の選択、料金規制対象活動の会計処理)
- (3) IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の明確化
- (4) 子会社、共同支配企業及び関連会社に対する相場価格のある投資の公正価値による測定
- (5) 排出物価格設定メカニズム
- (6) 持分法

(7) 国際会計基準審議会 (IASB) によるプロジェクトの近況報告

本稿では、(2)と(6)について会議の概要を報告する。

概念フレームワーク

IASBが2015年5月に公表した公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(概念ED)に関連して、IAS第37号への影響、測定基礎の選択、及び料金規制対象活動の会計処理の3つの論点が議論された。

① IAS第37号への影響

概念EDがIAS第37号に及ぼし得る影響について、世界会計基準設定主体会議 (WSS会議) において行われたグループ・ディスカッションの内容の報告と、その報告に基づく議論が行われた。

ASBJから、認識における蓋然性の閾値がなくなることで、より多くの負債が認識される可能性があるとの報告内容は、日本の市場関係者から聞かれた意見と概ね整合的であり、日本の市場関係者は、蓋然性の閾値についてより具体的に概念フレームワークにおいて記述することを望んでいるとの発言があった。また、認識に関する蓋然性の閾値は必ずしもすべての場合に必要ではなく、どのような場合に蓋然性の閾値が必要となるのかを識別することが重要であるとの発言があった。

この論点に関連して、あるASAFメンバーから、「現在の債務」の定義という表現が問題であり、多くの負債の認識時期が早くなる可能性があるとの発言があった。また、他のASAFメンバーから、「自らの義務の範囲を画定する、便益を受領したか活動を行った」という要件が機能するかどうか定かではないとの発言があった。

② 測定基礎の選択

概念EDにおいて提案された、測定基礎を選択するにあたって考慮する要因について、WSS会議において行われたグループ・ディスカッションの内容の報告と、その報告に基づく議論が行われた。

ASBJから、目的適合性に照らして、財政状態計算書と財務業績の計算書の両方を考慮するという概念EDの記述に関連して、財務業績の計算書の観点をより重視すべきであるとの発言があった。その理由としては、財務業績の計算書の観点を重視することにより、測定値が、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しに対する主要な利用者の評価に資する情報を提供することになり、その結果としての情報が予測価値及び確認価値を持つことが挙げられた。

この論点に関連して、複数のASAFメ

ンバーから、測定は、財務報告の目的を踏まえ、直接的に資産の価値が実現する場合には現在価額により測定し、間接的に資産の価値が実現する場合には歴史的原価により測定することになるとの発言があった。また、多くの負債は移転できないため、歴史的原価により測定することになるとの発言があった。

③ 料金規制対象活動の会計処理

IASBは、2014年9月、ディスカッション・ペーパー「料金規制の財務上の影響の報告」を公表した。この会議では、概念EDにおいて提案された諸概念が料金規制にどのように適用されるのかについて議論された。

ASBJから、「定義された料金規制」という限定された状況において、概念EDにおいて提案されている諸概念に照らすと、生じる権利と義務の組合せを資産又は負債として認識すべきではないと結論付けることは難しいものの、概念EDが提案している認識規準が十分に堅牢なものであるかどうかについては慎重な議論が必要であるとの発言があった。

この論点に関連して、IASBの理事から、「定義された料金規制」の定義(範囲)をしっかりと議論する必要があるのではないかと発言があった。

また、複数のASAFメンバーから、料金規制当局の権限の源泉を検討する必要があるとの発言があった。このうちのあるASAFメンバーから、法的強制力の存在が重要であるとの発言があった。

持分法

米国財務会計基準審議会(FASB)が公表した公開草案の内容と、IASBスタッフによる持分法会計に関する短期的な対応案について議論された。

① FASBの公開草案

FASBが公表した公開草案「持分法及び共同支配企業(Topic 323):持分法会計の簡素化」は、主に次の2点を変更することを提案した。

- ベーシス差異の取扱いの変更
- 段階取得時における遡及適用の取扱いの廃止

ASBJから、ベーシス差異の取扱いについて、持分法の意義をどのように考えるのか(すなわち、一行連結とみるのか、測定基礎とみるのか)により結論が変わる重要な論点であると考えられるため、短期的な対応によって最終化するのではなく、十分に時間をかけて検討を行うべきであるとの発言があった。また、ベーシス差異の取扱いを検討するにあたっては、企業結合会計におけるのれんの取扱いとの整合性にも留意する必要があるとの発言があった。

この論点に関するASAFメンバーの意見は分かれた。持分法は一行連結とみるべきという発言、持分法は測定基礎の1つとみるべきという発言、いずれかを明確にすべきであるという発言、持分法は廃止すべきであるという発言がそれぞれあった。

② IASBスタッフによる短期的な対応案

IASBスタッフは、持分法会計に関する短期的な対応案として、次の2点を挙げた。

- 取得時における、投資差額の会計処理の変更
- 取得後における、投資者と投資先の間取引における未実現利益の消去

ASBJから、IASBスタッフが示した短期的な対応案は、前述の持分法の意義をどのように考えるのかにより結論が変わり、これを整理しないまま短期的な対応を行った場合には、長期的な対応における検討結果と整合しない重大なリスクがあ

るため、短期的な対応と長期的な対応を分けるべきではないとの発言があった。

また、あるASAFメンバーから、IFRS解釈指針委員会に未解決の論点が多く

寄せられていることから、短期的な対応を行うべきであるとの発言があった。

これに関連して、IASBのマッキントッシュ副議長から、アジェンダ・コンサルテーショ

ンに対するフィードバックを踏まえ、持分法については包括的なプロジェクトとして取り組む必要があるように感じたとの発言があった。

第11回会議 (2015年12月)

2015年12月7日及び8日に英国・ロンドンでASAFの第11回会議が開催された。ASBJからは小野委員長ほかが出席した。

この会議では、次の項目が議題とされた。

- (1) 蓋然性の用語に係る会計上の判断
 - (2) 開示に関する取組み(重要性に関する実務記述書)
 - (3) 概念フレームワーク(認識規準)
 - (4) 退職後給付
 - (5) のれん及び減損
 - (6) IFRS第9号と新保険契約基準の発効日の相違
 - (7) 共通支配下の企業結合
 - (8) 適用後レビューの役割
 - (9) 開示に関する取組み(今後の進め方)
 - (10) 持分法会計
 - (11) IASBによるプロジェクトの近況報告とASAFの議題
- 本稿では、(3)と(5)について会議の概要を報告する。

概念フレームワーク(認識規準)

IASBが2015年5月に公表した概念EDにおいて、認識規準として蓋然性規準を設けないことが提案された。この会議では、ASBJよりショート・ペーパー・シリーズ第2号「概念フレームワークにおける認識規準」が提出され、参加者による

議論が行われた。

ショート・ペーパーでは、概念フレームワークにおける蓋然性規準について、次のような提案が行われた。

- (1) 「取引」(二者又はそれ以上の当事者間で行われる価値あるものの移転)から生じる権利又は義務から創出される資産又は負債の認識については、蓋然性規準は不要である。
- (2) 「その他の事象」(取引以外の事象)から生じる権利又は義務から創出される資産又は負債については、蓋然性規準が必要である。

複数のASAFメンバーから、概念EDの提案、すなわち、蓋然性規準を設けないとする提案を支持するとの発言があった。一方で、他の複数のASAFメンバーから、認識規準から蓋然性規準を削除すると認識のフィルターが粗くなり、結果として、測定のコストが大きくなるため、概念フレームワークにおいて蓋然性規準を維持すべきであるとの発言があった。

また、ASAFメンバーの多くは、「取引」と「その他の事象」により蓋然性規準が必要かどうかを切り分ける提案を支持しないと発言した。複数のASAFメンバーから、その区分は、実務上、難しいのではないかと発言があった。IASBスタッフから、「観察可能な取引価格がある取引」とそれ以外に区分することが考えられるのではないかと発言があった。

のれん及び減損

IASBは、2015年2月のボード会議において、「のれんの事後の会計処理」、「減損テストの改善」及び「企業結合において取得された無形資産の識別及び測定」に関する検討をリサーチ・アジェンダに追加した。この会議では、これらの3つの論点について議論が行われた。

① のれんの事後の会計処理

ASBJから、IASBは、現行の「減損のみアプローチ」を「償却及び減損アプローチ」に置き換えるべく、基準設定プロジェクトを進めるべきであるとの発言があった。また、その際には、FASBと協働し、共通の要求事項とすることが有用であるとの発言があった。

この論点に関連して、米国のASAFメンバーから、米国の公開企業向けの会計基準においては、減損テストを簡素化する予定であり、これが確定すれば、米国の減損テストに関する要求事項がIFRSの要求事項に近づくことになるとの発言があった。また、米国では、のれんの会計処理について、「減損のみアプローチ」と「償却及び減損アプローチ」に対する支持は拮抗しているが、のれんの償却を支持する者の間でも償却期間は意味のあるものでなければならないと考えており、そのような期間を定めることが難しいとの発言があった。

また、他の複数のASAFメンバーから、のれんの償却の再導入を求める声は聞かれていないとの発言があった。

IASBのフーガーホースト議長から、のれんの大部分がシナジー効果を期待したものであり、それにより利益が獲得される場合には、のれんを償却しないことは利益の二重計上になるおそれがあるように思われるため、この点について概念的に整理する必要があるとの発言があった。

また、IASBの理事から、シナジー効果等の要素であることが立証できないのれんの構成要素については、直接償却することを要求することを通じて、企業が進んで償却性の無形資産を認識するような仕組みを構築すべきではないかの発言があった。

② 減損テストの改善

ASBJから、減損テストの改善を検討するにあたっては、のれんを事後的にどのよ

うに会計処理するのかを考慮すべきであり、例えば、のれんを償却する場合には、年次の減損テストは必要ではない可能性があるとの発言があった。また、IASBスタッフから提案されている簡素化では、減損損失の認識が遅すぎるとの懸念を増幅することになるとの発言があった。

この論点に関連して、あるASAFメンバーから、使用価値の計算には企業外部の者にとってわかりにくい要素が多く含まれることから、公正価値により測定することにより減損テストの簡素化が図れるのではないかの発言があった。また、米国のASAFメンバーから、米国では、数年前に、のれんの減損テストにいわゆるステップ・ゼロを導入し、一定の費用削減効果が得られたと発言があった。

③ 企業結合において取得された無形資産の識別及び測定

ASBJから、企業結合において取得さ

れた無形資産の会計処理とのれんの会計処理は密接に関係しており、のれんについて償却を行う場合には、償却を行わない無形資産の区分を維持することが適切であるかどうかについて検討すべきであるとの発言があった。

この論点に関連して、米国のASAFメンバーから、米国では、顧客関連の無形資産は、その区分処理に多大なコストを要すること、また、顧客関連の無形資産については、それが契約上の権利に基づくものではない場合、資産の定義を満たすかどうか定かではないことから、これを別個の無形資産として区分処理せず、のれんに含めて会計処理することを視野に入れて検討しているとの発言があった。

また、他のASAFメンバーから、現行の実務では、無形資産が十分に識別されていないとの発言があった。

第12回会議 (2016年4月)

2016年4月7日及び8日に英国・ロンドンでASAFの第12回会議が開催された。ASBJからは小野委員長ほかが出席した。

この会議では、次の項目が議題とされた。

- (1) 2015年アジェンダ・コンサルテーションへのフィードバック
- (2) 概念フレームワーク(プロジェクトの進め方、測定に関する欧州財務報告諮問グループ(EFRAG)のペーパー)
- (3) 料金規制対象活動
- (4) インフレの会計処理
- (5) 共通支配下の企業結合
- (6) IFRS第9号と新保険契約基準の発効日の相違

(7) 株式に基づく報酬

(8) IASBによるプロジェクトの近況報告とASAFの議題

本稿では、(1)と(2)について会議の概要を報告する。

2015年アジェンダ・コンサルテーションへのフィードバック

IASBは2015年8月、意見募集「2015年アジェンダ・コンサルテーション」を公表し、2015年12月末までコメントを募集した。この会議では、寄せられたコメントを踏まえ、IASBの今後の活動方針について議論が行われた。

① 優先順位の高いプロジェクト

ASBJから、市場関係者からのフィード

バックと同様に、概念フレームワークや開示に関する取組みは優先順位の高いプロジェクトであるが、のれんの会計処理に関するプロジェクトも優先順位が高いプロジェクトであるとの発言があった。

② 優先順位を決める上で考慮する要因

ASBJから、財務情報の比較可能性を促進し、単一の高品質な会計基準を設定するという長期的な目標を達成するためにも、米国会計基準及び他の各国基準とのコンバージェンスは、プロジェクトの優先順位を決定する際に考慮すべき要因の1つであるとの発言があった。

これに対し、IASBスタッフから、会計基準の開発にあたっては、米国会計基準

の動向は常に念頭に置いているとの発言があった。

③ 適用後レビューの対象

ASBJから、適用後レビューについては、実務において整合的に適用されていない事項や、IFRS解釈指針委員会に持ち込まれた論点だけに焦点を当てるのではなく、会計基準の開発時に論争があった事項も検討の対象とすべきであると発言した。

これに対し、複数のASAFメンバーから、特段の理由がなければ、基本的な論点を再度議論することを前提にするのではなく、適用上の論点に焦点を当てるべきであるとの発言があった。

④ 狭い範囲の修正

あるASAFメンバーから、狭い範囲の修正の数が多く、それは修正の対象となる会計基準に問題があることを示唆している可能性があるとの発言があった。また、狭い範囲の修正については、テーマごとにまとめて修正する方が、関係者からのフィードバックを入手しやすいのではないかと発言があった。

これに対し、IASBのフーガーホースト議長から、狭い範囲の修正は、IFRSの会計基準の分量全体を考えれば、それほど多いとはいえないのではないかと発言があった。また、関係者の時間を非効率に使う可能性があるため、テーマごとにまとめて修正することも考えられるとの発言があった。

⑤ 特定の地域において問題となっている論点

あるASAFメンバーから、世界的に大きな問題となっていない論点でも、特定の地域では大きな問題となっていることがあり、その取扱いをIASBは考慮すべきであるとの発言があった。

概念フレームワーク(プロジェクトの進め方)

IASBは2015年5月に概念ED及び公開草案「概念フレームワークへの参照の更新」を公表し、2015年11月25日までコメントを募集した。この会議では、概念フレームワークの最終化に向けた戦略について議論が行われた。

① 再審議において焦点を当てるべき項目

ASBJから、概念EDに寄せられたコメントを踏まえ、「概念フレームワークの役割」、「純損益及びその他の包括利益(OCI)」、「測定」、及び「認識規準」の4つの項目を注意深く検討すべきであるとの発言があった。

各ASAFメンバーも再審議において焦点を当てるべき項目を挙げたが、そのほとんどは「純損益及びOCI」と「測定」に焦点を当てることを支持した。また、あるASAFメンバーは「認識規準」にも焦点を当てることを支持した。

② プロジェクトの最終化の方法

ASBJから、かりに現在のスケジュールに従い概念フレームワークの改訂を確定させたとしても、「負債と資本の区分」、「会計単位」及び「認識の中止」に関する議論を継続すべきであるとの発言があった。

この論点に関連して、複数のASAFメンバーから、再審議において焦点を当てるべき項目の検討が完了するまでは、概念フレームワークの改訂を確定すべきではないとの発言があった。また、他の複数のASAFメンバーから、特定の領域における検討が完了しないことをもって概念フレームワークの改訂を遅らせるべきではなく、時間がかかる領域については関連するリサーチ・プロジェクトにおいて扱うべきであるとの発言があった。

③ 測定及び財務業績に関する戦略

ASBJから、概念フレームワークの見直しを開始されたのは、2011年のアジェンダ・コンサルテーションにおいて「純損益及びOCI」について堅牢な概念が存在しないとの指摘を受けたからであり、したがって、「純損益及びOCI」に関する堅牢な概念を見出すまで、概念フレームワークの改訂を最終化すべきではないとの発言があった。

これに対し、IASBのフーガーホースト議長から、英国の多くの企業で、将来、年金債務の支払いができなくなるといわれており、年金債務の変動を純損益の外で認識していることが問題になっているが、OCIの堅牢な定義を開発し、そのような問題を解決できるようになったとしても、市場関係者はその帰結を受け入れる準備ができておらず、そのような堅牢な定義について合意することは難しいのではないとの発言があった。

④ 概念フレームワークの性質

ASBJから、概念フレームワークを「生

きた文書」とすることに同意しない、すなわち、概念フレームワークは重要な概念に関する安定的なプラットフォームを提供すべきであり、頻繁に改訂すべきではないとの発言があった。複数のASAFメンバーから、概念フレームワークは毎年改訂されるようなものではなく、ある程度の安定性が必要であるとの発言があった。

これに対し、他の複数のASAFメンバーから、概念フレームワークを「生きた文書」とすることを支持する発言があった。

概念フレームワーク(測定に関するEFRAGのペーパー)

測定に関するEFRAGのペーパーは、測定基礎の選択について、まず、財務業績の報告の観点から検討すべきであるものの、複数の測定基礎を用いることで、財政状態計算書においてより目的適合性のある情報を入手できる場合には、次のいずれかの方法を検討すべきであった。

(1) 財政状態計算書のためにより目的

適合性のある測定基礎を要求する。

(2) 財政状態計算書にとって最も目的適合性のある測定基礎を財務業績の報告のためにも使用することを要求する。

ASBJから、EFRAGのペーパーの提案のうちの特に測定基礎の選択に関する提案についてはこれを概ね支持するものの、前記(2)について、財政状態の報告を優先して、財務業績の報告のための適切な測定基礎を妥協すべきではないとの発言があった。あるASAFメンバーから、稀であるとしても、財政状態の観点から資産及び負債を評価するための測定基礎と、財務業績の観点から用いる測定基礎とが異なることが適切である可能性があるとの発言があった。

これに対し、他の複数のASAFメンバーから、財務業績が定義されていない中、測定と財務業績を結び付けることを支持しないとの発言があった。