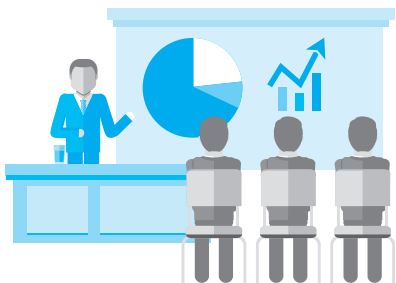


会議報告



会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議の概要 (第15回会議)

企業会計基準委員会 専門研究員

か さい さとし
河西 聡

はじめに

2016年12月8日、9日にロンドンで第15回会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議が開催され、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。議題は次のとおりであった。

- (1) 概念フレームワーク
- (2) 国別の報告
- (3) IFRS第13号「公正価値測定」適用後レビュー
- (4) 料金規制対象活動
- (5) 開示に関する取組み
- (6) 仮想通貨
- (7) 資本の特徴を有する金融商品
- (8) 「保険契約」のアップデート
- (9) ASAFメンバーによる活動のアップデート
- (10) プロジェクトの近況報告とASAFの議題

本稿では、(1)、(2)、(4)、(6)及び(7)について、ASBJの発言を中心に議論の概要を紹介する。

概念フレームワーク

IASBは、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」(以下「概念ED」という。)に対して寄せられたコメントを踏まえて、概念EDの提案に修正が必要かどうかを審議している。

本セッションでは、次の事項に対するASAFメンバーの見解が議論された。

- ① 負債の定義を支える概念に関する2016年11月のIASBボード会議における暫定決定
 - ② 資本維持の論点に対するアプローチに関するIASBスタッフによる提案
- 本稿では、①の議論の概要を紹介する。

負債の定義

2016年11月のIASBボード会議では、概念EDの提案のとおり、負債の定義を支える概念について、企業が経済的資源の移転を回避する実際上の能力を有していない状態でなければならない旨を明示することを暫定的に決定した。さらに、「回避する実際上の能力を有していない」という状態の判断にあたって、①考慮される要因は、検討の対象となる取引の種類により異なること、及び②企業の経営者が移転を行う意図があることや移転の可能性が高いことだけでは十分ではないことを明記することを暫定決定した。

また、負債の定義の中の「過去の事象の結果としての現在の義務」という語句

の意味を明確化するため、①義務の「範囲を設定する」との概念EDの文言に代えて、「そのような活動をしなければ移転する必要のない経済的資源を移転する義務が生じるか又はその可能性のある」企業の活動に言及すること、及び②法律の制定は、それ自体では企業に現在の義務を生じさせるのに十分ではない旨を明確化することを暫定決定した。

さらに、資本の特徴を有する金融商品に関するプロジェクト(以下「FICEプロジェクト」という。)で行う決定の結果、変更が必要となるリスクを低減するために、改訂「概念フレームワーク」に、①実務上、負債を持分とどのように区別すべきかの問題にのみ適用される概念EDの4.33項(b)及び4.30項の記載、及び②現在の義務を記述する概念EDの4.31項の一部の文言を追加しないことを暫定決定した。

ASBJからは、FICEプロジェクトのために一部の文言を追加しないことについて、概念フレームワークの将来の変更リスクを削減する考え方を支持しておらず、FICEプロジェクトの結果、見直しが必要になった場合、その時点で見直しをするべきである旨を発言した。加えて、暫定決定の多くは、軽微な明確化や文案作成上の見直しであるが、IASBが、暫定決定が重要な影響を及ぼすものと考えているのかの確認を行った。

ASBJからの確認に対して、IASBスタッフからは、基準レベルでの決定に委ねるとした項目があるため、暫定決定は重要な影響を及ぼさないとはいえずもいえない旨の回答があった。

他の一部のASAFメンバーからは、「回避する実際上の能力を有していない」に関する記述の変更について、支持する意見があった一方、「回避する実際上の能力を有していない」の概念をどのような場

合に適用すべきかについて合理的に説明できていないことを懸念しているといった意見や、当該概念は少し広すぎるのではないかといった意見があった。

また、「過去の事象の結果としての現在の義務」に関する記述の変更については、概ねASAFメンバーからの支持があった一方で、「過去の事象の結果」と未履行契約の関係については、もう少し議論が必要であるといった意見もあった。

国別の報告

本セッションでは、オーストラリア会計基準審議会(AASB)による国別の報告を含むIAS第12号「法人所得税」(以下「IAS第12号」という。)の追加的な修正の提案等に関するASAFメンバーの見解について議論が行われた。

AASBは、多国籍企業の税務の透明性の向上に向けた経済協力開発機構(OECD)の取組みに対してオーストラリア政府が実施する施策の一部として、ガイダンスを提供することを要請されている。また、AASBは、IAS第12号の開示に関するアナリストや作成者とのディスカッションを行ってきた。これらを背景として、AASBは会計基準設定主体が財務報告書利用者のために法人所得税開示を改善することにおいて主導的な役割を担うのに適切な時期であると考えている。加えて、次に記載するIAS第12号への追加的な法人所得税開示の提案を行い、提案のうちいくつかを検討することが考えられるとした。

① 重要な一時差異と永久差異の両方を項目ごとに記載した税引前利益と当期税金費用の調整表を作成することによって、法人所得税支払額及び未払額が会計年度の利益と紐付けられる明確な表示を要求する。また、当期

税金費用の決定のための税引前利益に対する重要な調整項目を明確に説明するべきである。

- ② 企業グループが国内及びグループ全体の両方のレベルの情報を提供することを要求する。
- ③ 当期税金負債の期首と期末の調整表の作成を要求する。
- ④ 国内とグループ全体の両方について、法人所得税支払額及び未払額の税引前利益に対する比率の表示を奨励する。
- ⑤ 企業グループが、法人所得税支払額及び未払額の比率に関する状況についての定性的な説明を含むことを奨励する。この定性的な説明には、法人所得税率との重要な差異及び過去の比率との重要な差異についての理由が含まれる。
- ⑥ 企業グループが、会計年度に海外の法域で支払った法人所得税のうち、重要な金額の国別の報告を奨励する。ASBJからは、主に以下の3点について、発言又は確認を行った。
 - 本論点は、政府機関、作成者、利用者等を含む多くの関係者との調整を要すべき事項であるが、国際的にも国内的にも税の分野の問題として議論を積み重ねてきた事項であることを踏まえて、IASBは開示の議論を進めることについて慎重になるべきである。
 - AASBの提案は、特定の利用者にとって有用な情報であると考えられ、一般目的の財務情報が対象としている主要な利用者のための情報であるかどうかについて、慎重に検討する必要がある。
 - AASBが作成した資料において言及している「財務報告書」が、財務諸表のみを指しているのか、又は経営者の解説のような非財務情報を含む情報を指しているのかを確認したい。

ASBJの確認に対しては、AASBから、任意の税金の開示項目としているものについては、財務諸表と非財務情報のどちらで開示するかを企業が選択できると考えているが、すでに財務諸表において様々な開示項目が存在するため、財務諸表の外で開示するよりも、すでに存在する開示項目を利用することが良いのではないかと考えている旨の回答があった。

他のASAFメンバーからは、国別の報告が、一般目的財務報告の目的とは無関係の税の分野の問題であるという意見をはじめ、AASBの提案に否定的な意見が大部分を占めた。一方で、一部のASAFメンバーからは、個別の開示に関する評価として、グループ全体の法定実効税率と実際負担税率の調整に関する開示は有用であるという意見や、今後、多くの法域において政治的、民主的な圧力が増してくることなどが考えられるため、提案された追加的な開示項目が財務情報であるか、純粋な税金の情報であるかについて、慎重に検討を行った上で決定する必要があるという意見も聞かれた。

料金規制対象活動

本セッションでは、料金規制対象活動に関するリサーチ・プロジェクトにおいて、2014年9月に公表されたディスカッション・ペーパー「料金規制の財務上の影響の報告」（以下「料金規制DP」という。）に続く2度目のディスカッション・ペーパーの公表に向けて、これまでASAFメンバーから寄せられてきた懸念に対応するために、IASBスタッフから予備的提案として新しい会計モデル案（新モデル）が示され、次の3つの論点についてASAFメンバーの見解が議論された。

- ① 対象範囲（提案1）
- ② IFRSの他の基準及び概念フレーム

ワークとの関係（提案2）

- ③ 料金調整と規制ライセンスの価値の全体的な変動との区別（提案3）

(1) 対象範囲（提案1）

料金規制DPでは「定義された料金規制」を対象範囲としていたが、次に記載する提案がなされた。

- ① 料金設定メカニズムにおける企業の履行と顧客の履行の時点の差異（timing difference）から発生する調整に焦点を当てる。
- ② 料金規制から創出される強制可能な権利及び義務に焦点を当てる。
- ③ 料金規制DPの「定義された料金規制」の記載は、強制可能性の強度を評する指標として使用する。

(2) IFRSの他の基準及び概念フレームワークとの関係（提案2）

料金規制機関が、料金の変更及び変動（したがって、キャッシュ・フロー）を均すために、料金設定メカニズムを通して顧客に対する料金に関する権限を行使する際には、個々の顧客ではなく、「顧客ベース」に焦点を当てる。また、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS第15号」という。）と新モデルの関係については、補足アプローチを採用し、①先に、IFRS第15号に従って、個々の顧客との契約に含まれる取引価格（＝規制料金）に基づいて認識し、②その後で、新モデルを適用して、企業の規制上の義務の履行と顧客の義務の履行の時点差異に焦点を当て、規制資産、規制負債、及び同調整額を認識した上で、③IFRS第15号の収益と新モデルの規制調整額を、損益計算書において別科目で表示する。

(3) 料金調整と規制ライセンスの価値の全体的な変動との区別（提案3）

料金規制に係る資産は、無形資産の

一部ではあるが、将来のキャッシュ・フローの見積りを反映して每期再評価をしていく必要があるなど、既存のIAS第38号「無形資産」では取り扱えない側面が多々ある。このため、無形資産アプローチは採用しない。

ASBJからは、次の2点について、発言又は確認を行った。

- 提案1に対して、 $P(\text{単価}) \times Q(\text{数量})$ のうち、Pは料金規制の枠組みにより相当程度の確実性があるといえるが、Qの確実性が問題となる。新モデルは、Qの確実性が高いものを想定しているように思えるが、その場合には、対象以外の規制との間で会計処理が大きく異なるクリフ効果の問題が発生する。一方、確実性の閾値を下げると、不確実性にどのように対処するかという問題が生じる。新モデルではこの不確実性にどのように対処する予定か確認したい。

- 今後の予定について、今後、新モデルを展開していく際には、費用繰延アプローチではなく、新モデルで採用されるアプローチを選択した理由を説明していく必要がある。

ASBJの確認に対して、IASBスタッフからは、確実性を低く設定すると変動性が増大するため、相当程度高いレベルを対象とすることを考えている旨の回答があった。

提案1に対して、他のASAFメンバーからは、新モデルの提案を支持する意見が多く聞かれた一方、ASBJと同様にクリフ効果を懸念する意見もあった。提案2に対して、他のASAFメンバーからは、「顧客ベース」に焦点を当てる点や補足アプローチを支持する意見が多かった。

仮想通貨

本セッションでは、AASBが仮想通貨

について、その現状や性質、IFRSに照らした場合の見解、基準設定活動としてどうすべきかについて分析を行った上で、ASAFメンバーの属する法域における仮想通貨に関する活動の概況及びAASBの分析結果に対するASAFメンバーの見解が議論された。AASBが作成した資料における会計に関連する箇所の分析の概要は、次のとおりである。

- ① 仮想通貨に対して適用されるIFRSの会計基準は明確になっていないため、現行のIFRSに基づき、各資産への分類を仮定しながら検討を行っている。
- ② 検討の結果、中央銀行等の信用付与や法律上の裏付けがない仮想通貨は「現金(通貨)」に該当せず、現金に対する価値の変動が大きい「現金同等物」の定義を満たさず、仮想通貨自体が他者への「契約」に基づく資産ではないため金融商品には該当しないとして、棚卸資産又は無形資産のいずれかになる。
- ③ 仮想通貨が棚卸資産に該当するかどうか(棚卸資産に該当しない場合、仮想通貨は無形資産に区分されることになるとしている。)について、棚卸資産の定義の要件である「通常の営業過程」において保有されるかどうかは明確でなく、仮に、棚卸資産に該当するとしても、コモディティに当たるのか通常の棚卸資産に当たるのかが明確でない。
- ④ 仮想通貨に係るIFRSでの解釈上の問題の本質は、投資目的で保有する無形資産やコモディティに関するガイダンスが不足していることであると考えている。また、仮想通貨の測定方法について概念ED等に照らして検討した場合、販売コスト控除後の公正価値で測定(差額は純損益で認識)すべきと

しており、通常の棚卸資産(低価法)や無形資産(原価モデル又は再評価モデル(増加分はその他の包括利益で認識))の評価方法には目的適合性がない。

- ⑤ 基準設定活動として、仮想通貨の問題にとどまらず、投資目的の無形資産やコモディティへの問題へも対処できるように新たな会計基準の開発を行うべきである。

ASBJからは、主に以下の3点について発言を行った。

- ▶ 通貨としての要件や仮想通貨の性質について、Bitcoinの現状をみると、交換手段として広く受容されているとはいえ、価値も安定していないと思われるが、仮想通貨は、今後、普及し価値が安定する可能性もあるため、全ての仮想通貨を一括りに性格を決定付けることは難しく、仮想通貨が今後どのように発展するかにより変わってくる可能性がある。
- ▶ 仮想通貨への対応について、日本では、規制当局により仮想通貨の取引所を運営する企業に対する財務諸表監査等が要求されることが予定されており、会計上の取扱いを定めるニーズが生じているため、実行可能性の調査を行っている。
- ▶ また、仮想通貨は将来において状況が変化する可能性があるため、仮に、IASBが仮想通貨に関する会計上の取扱いを策定する場合は、暫定的なものとし、対象とする範囲も限定的なものとするのが望ましいと考える。

ASBJの1点目の発言に対して、IASB議長からは、価値が変動しないものだけが通貨だとすると、世界中の通貨は価値が変動しているのではないかという発言があった。これに対しては、他のASAFメンバーから、通貨には価値保存手段とし

での側面があるため、価値の変動状況を考慮する必要があるのではないかと考えているという発言があった。また、IASB理事からは、我々が通貨として認めているものの多くも、流通量・使用量がそれほど大きくないと考えられるという発言があった。

仮想通貨の対応については、多くの他のASAFメンバーからは、現時点で仮想通貨の取扱いを決定するのは時期尚早であるとの意見が聞かれ、現在の仮想通貨の状況が初期段階にあることやアジェンダ・コンサルテーションを終えたばかりであることなどをその理由として挙げた。

資本の特徴を有する金融商品

本セッションでは、IASBが進めているFICEプロジェクトについて、これまでのIASBボード会議での議論が紹介され、FICEプロジェクトの内容及び将来実施予定のアウトリーチ活動について助言が求められた。

FICEプロジェクトは、①IAS第32号「金融商品：表示」（以下「IAS第32号」という。）の負債と資本の分類を明確化し、②負債と資本の分類では捕捉できない類似点と相違点について表示を用いて明らかにし、③その他の類似点と相違点については開示も合わせて提供するという全般的なアプローチのもとで検討を行っている。現時点における進捗状況は次のとおりである。

① アルファ、ベータ及びガンマの3つの分類アプローチを開発し、現行のIAS第32号と最も整合性の高いガンマ・アプローチに焦点を当てている。また、経済的強制(economic compulsion)については、現行のIAS第32号と同様に考慮しない。なお、ガンマ・アプローチにおいては、(i)アルファ・

アプローチの負債の定義である清算前で経済的資源を移転する義務又は(ii)ベータ・アプローチの負債の定義である残余金額と独立した金額で決済される義務のいずれかを満たす場合に負債として定義される。

② 負債及び資本の下位クラスとして追加的な区分表示を検討し、開示の拡充を図った。

③ 自社株式に係るデリバティブの要求事項を改善した。

IASBは、将来、FICEプロジェクトに関するアウトリーチ活動を実施することを計画している。このため、どのような点に焦点を当ててアウトリーチを実施するべきか、主に、次のような観点からASAFメンバーに対して質問がなされた。

① 法域特定の論点として、外貨建転換可能金融商品や売建プット・オプションなどの論点については、ある法域では、他の法域よりも影響が大きいことを踏まえ、法域によって影響度の異なる論点について、法域を超えてアウトリーチを行うべきか、それとも当該法域における特定の論点に焦点を当てるべきか。

② 株主、債権者に対して提供すべき情報に関して、特定の領域に絞ったアウトリーチを行うべきか、それともFICEプロジェクトにおいて開発中のパッケージ全般についてアウトリーチを行うべきか。また、領域を絞る場合、どこに絞るべきか。

③ アウトリーチを実施すべきその他の利害関係者はいるか。当該その他の利害関係者は、どのような論点に関心があるか。

ASBJからは、主に以下の2点について発言を行った。

➤ FICEプロジェクトの内容について、本プロジェクトの目的の1つは、負債及

び資本について堅牢な定義を開発することと理解しており、例外を伴うガンマ・アプローチが正しいアプローチか疑問である。

➤ アウトリーチ活動について、アウトリーチの対象者を前もって判断するのは適切ではない。一般からコメントを求める主な理由は、特定の利害関係者ではなく、全ての利害関係者の意見を聞くことである。アウトリーチで受け取ったフィードバックに対するフォローアップは、必要に応じて利害関係者に対して行うべきである。

ASBJの1点目の発言に対して、IASBスタッフからは、分類について、負債と資本の区分の単一の線による完璧な解決策というものはないため、分類のみならず、表示と開示を組み合わせた1組のパッケージの開発を行っているが、それでも現実的にはいくつかの例外は認める必要がある旨の発言があった。また、IASB理事からは、ボード・メンバーは全員、ガンマ・アプローチが正しいと考えていること、一方、例外を認めるかどうかについては、ボード・メンバー間でも異なる意見がある旨の発言があった。

他のASAFメンバーからは、FICEプロジェクトの内容について、本プロジェクトがIAS第32号を出発点としつつ、単に分類だけを取り扱うのではない点に賛成であるが、分類と測定はリンクしているため、本プロジェクトの範囲として、測定についても取り扱うべきである等の発言があった。また、アウトリーチの活動について、ガンマ・アプローチにより影響を受ける業種及び法域に焦点を当てるべきといった意見や、規制当局、特に金融機関の規制当局にはフィードバックを求めるべきなどの意見があった。