

解説

会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) について

企業会計基準委員会副委員長 こがさか あつし 小賀坂 敦

1 はじめに

IFRS財団は、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: Accounting Standards Advisory Forum) を設け、2013年4月8日及び9日に第1回の会合が開催された。

これまでIASBは、国際財務報告基準 (IFRS) の開発を進めるうえで、米国財務会計基準審議会 (FASB) や我が国の企業会計基準委員会 (ASBJ) などの会計基準設定主体と二者間の協議を行ってきたが、ASAFはこれらのバイラテラルな関係をマルチラテラルで公式なものとするを目的としており、今後のIASBの基準開発のあり方を変容させる可能性がある重要な取組みと考えられる。

我が国としても、これまではASBJとIASBの間で年2回定期協議が開催されていたが、これがASAFへの参加に置き換わることになり、IASBと我が国の関係に変容をもたらす可能性がある。

本稿では、ASAFの設置の経緯、

組織の概要、第1回ASAFの会合の様相及び我が国のASAFへの対応を解説する。

なお、本稿における意見は筆者の意見であり、ASBJの意見ではないことを、あらかじめお断りする。

2 ASAF設置の経緯

IFRS財団は、2012年11月3日に、「会計基準アドバイザー・フォーラムの設置の提案」を公表した。IFRS財団は、2012年2月に「評議員会の戦略レビュー2011に関する報告書—グローバル基準としてのIFRS: 財団の第二の10年間に向けての戦略の設定」を公表しており、その中で、IFRS財団及びIASBは、国際的な基準設定プロセスの不可欠な部分として、各国の会計基準設定主体及び会計基準設定に関する地域団体のネットワークのメンテナンスを促進すべきであるとしていた。

これまでIASBは、FASBとコンバージェンスを図るために2002年にノーワーク合意、2006年にMoUを締結し、共同プロジェクトを推進してきた。また、ASBJと2007年に東京

合意を結び、年2回定期協議を開催してきた。さらに、欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) とは、技術専門家グループの会議等にIASBメンバー及びスタッフが参加するなど協議を行ってきた。

ASAFは、IASBの基準設定プロセスの中でのこれらの各国基準設定主体や地域団体のバイラテラルな関係を、マルチラテラルで公式なものにするとともに合理化することを目的として設置が提案された。

「会計基準アドバイザー・フォーラムの設置の提案」では、参加メンバーを12名以内に限定するとともに、各参加メンバーがMoUに署名することを求めており、これらの点についてコメントを募った。

この提案に対し、我が国として一致した意見を発信するために「アジェンダ・コンサルテーションに関する協議会¹⁾」が開催され、総論としては賛成するものの、MoUの中のコミットメントの一部²⁾に反対する旨のコメント・レターをASBJが提出することとなった。

その後、IFRS財団は2013年2月にメンバーの募集を行い、2013年3月にメンバーが確定した。

3 ASAFの組織の概要

(1) 目的

IASBとASAFメンバーの間で定められた取決め（Terms of Reference）において、目的は以下のとおりとされる。

国際的に認められる高品質の会計基準の開発というIASBの目標の達成に向けて、メンバーが建設的な貢献ができるアドバイザー・フォーラムを設けること。より具体的には、ASAFは以下の目的のために設置される。

■ 公益に資するよう、高品質で理解可能な、執行可能な国際的に認められた財務報告基準の単一のセットの開発に貢献すること。

■ 基準設定プロセスにおける各国会計基準設定主体及び地域団体とIASBの集成的な関係を公式なものにするとともに効率化すること。それにより、IASBの基準設定に関する主要な技術的論点に関する広範囲の各国及び各地域のインプットが議論され考慮されることを確保すること。

■ 基準設定上の論点に関する効果的な専門的議論を促進すること。それは、十分な深度をもって、高水準の専門的能力と自国（自地域）について十分な知識を有する代表者により行われる。

(2) 参加メンバー

ASAFの当初のメンバーは、表1のとおりとされた。

ASAFのメンバー構成を含むあり方については、2年後に見直しを行うこととされている。メンバー資格の見直しの際には、技術的な専門性、当該法域の資本市場の規模、IASBの基準設定プロセスへの当該組織の貢献、当該組織が利用できる人的資源の規模と程度などの要因が考慮される。

ASAFのメンバーが12名と限定されたことにより、選定に関して各地

域においてさまざまな議論が行われることとなったが、ASAFの構想をリードしてきたIASBのHans Hoogervorst議長は、当初より、意味のある技術的議論を行うためには12名が限度と主張しており、最後まで拡大されることはなかった。ASAFに参加しないこととなった各国基準設定主体の意見は、各地域団体が集約しASAFで伝えられることとなるが、今後、これらの仕組みが機能するかどうかASAFが機能するかどうかの1つのポイントとなる。

(3) IASB及び参加メンバーのコミットメント

第1回のASAFにおいて、IASB及びASAFのメンバーによりMoUのサインが行われた。MoUには、ASAFメンバーのコミットメントが含まれているが、ドラフトにはなかったIFRS財団のコミットメントも追加されている。また、ドラフトにおいて我が国が懸念を表明した条項（（脚注2）を参照のこと）については、最終版では、全文削除された。このコミットメントは、ASAFの基本となる考え方を示すものであり、

全文を以下のとおり掲載する。

〈ASAFメンバーのコミットメント〉

- ① 公益に資するよう、明確に記述された原則に基づく、高品質で理解可能な、強制力のある国際的に認められた財務報告基準の単一のセットを開発するというIFRS財団の使命を支援し、それに貢献すること。
- ② IASBの技術的な基準設定活動に関して、自らの法域（又は、地域）内での関係者からのインプットを促進すること。
- ③ 技術的資源を提供すること。これには、基準設定の経験と専門知識を有する代表者を任命すること、技術的な資源をASAF会議への準備に配分すること、及び実質的な技術的議論に積極的に参加することが含まれる。
- ④ ASAFにおいて活発なメンバーとして行動するために、必要な資源を提供すること（時間及び旅費を含む）。
- ⑤ ASAFにおける論議がIASBの独立性及び誠実性、並びにIFRSの最終決定者となる責務を損なった

〈表1〉

地域	メンバー
アフリカ大陸	<ul style="list-style-type: none"> ● 南アフリカ財務報告基準評議会（全アフリカ会計士連盟：PAFAが支援）
アジア・オセアニア地域	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業会計基準委員会（日本） ● オーストラリア会計基準審議会（オーストラリア） ● 中国会計基準委員会（中国） ● アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ（AOSSG）（香港公認会計士協会が代表）
欧州	<ul style="list-style-type: none"> ● ドイツ会計基準委員会（ドイツ） ● 欧州財務報告諮問グループ（EFRAG） ● スペイン会計監査協会（スペイン） ● 英国財務報告評議会（イギリス）
アメリカ大陸	<ul style="list-style-type: none"> ● ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ（GLASS）（ブラジル会計基準委員会が代表） ● カナダ会計基準審議会（カナダ） ● 米国財務会計基準審議会（アメリカ）

り、それに異議を唱えたりしないことを確保することで、IASBの独立性を尊重すること。

〈IFRS財団の確約〉

- ① ASAFと積極的に関係を持つとともに、ASAFの意見及びフィードバックが、利害関係者とのアウトリーチの実質的な一部としてIASBに忠実に十分に伝えられることを確保すること。
- ② ASAFの効果的な作業及び議論に貢献するために技術的資源を提供すること。これには、IASBの代表者（議長及びその他のIASBメンバー）並びに技術的専門知識を有する熟練スタッフの参加が含まれる。
- ③ ASAFとIASBとの間の必要な連携、コミュニケーション及び支援を提供すること。
- ④ ASAFメンバーが十分に準備をし、全てのASAFの議論及び作業に積極的かつ建設的に参加できるようにするため、アジェンダを作成するとともに、アジェンダ及び関係資料（IASBスタッフ及びASAFメンバーが作成）が適時に配布されることを確保すること。
- ⑤ ASAF会議を主催するために必要な資源及び事務局を提供すること。
- ⑥ ASAFの議論について十分な透明性を確保すること。これには、世界中の利害関係者やオブザーバーの便益のため、全ての会議アジェンダ、関係資料及び会議要約を公開し、会議をウェブ放送し、ASAF会議の後に適切なプレスリリース及び文書を作成して公表することが含まれる。
- ⑦ ASAFメンバーの独立性を尊重し、ASAFのメンバーがそれぞれの国内における責務に基づいて運

営されていることを認識し、ASAFメンバーがそれぞれの法域内における既存の法的な権利及び義務を損なったり危うくしたりしないことを約束すること。

4 第1回ASAFの様相

（1）概要

第1回のASAFは、2013年4月8日及び9日に、ロンドンのIASBのオフィスで開催された。ASAFの参加メンバーは、以下のとおりであり、大半の組織からはその組織の議長が参加した。

IASBからは、Hans Hoogervorst議長、Ian Mackintosh副議長ほか、理事4名及び担当スタッフに参加し、Hans Hoogervorst議長がASAFの議長を務めた。

ASAFのアジェンダは、IASBとASAFのメンバーで検討され、IASBにより決定されるが、第1回は開催まで時間がなかったこともあり、概念フレームワークと金融資産の減損をIASBが選定した。

IASBは、その折々で最もIASBの

〈表2〉

組織名	出席メンバー
南アフリカ財務報告基準評議会	Kim Bromfield
欧州財務報告諮問グループ (EFRAG)	Françoise Flores
英国財務報告評議会	Roger Marshall
ドイツ会計基準委員会	Liesel Knorr
スペイン会計監査協会	Ana Martínez-Pina
アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG)	Clement Chan
オーストラリア会計基準審議会	Kevin Stevenson
企業会計基準委員会 (ASBJ)	西川 郁生
中国会計基準委員会	Liu Guangzhong
ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS)	Alexsandro Broedel Lopes
米国財務会計基準審議会 (FASB)	Leslie Seidman
カナダ会計基準審議会	Gord Fowler

ボードで難しいアジェンダを取り上げたいとの意向を持っているが、参加メンバーからは、それとは別に、各国での問題意識を反映したアジェンダ設定を行うべきとの意見も聞かれている。

（2）概念フレームワーク

① ASAFで議論されたテーマ

IASBは、2012年9月より概念フレームワークの見直しプロジェクトを開始しており、世界的に、現在、最も関心の高いテーマとなっている。第1回のASAFでも7時間以上の議論が行われた。今回の概念フレームワークの見直しは、2015年9月までに、財務諸表の構成要素、認識、測定、表示及び開示並びに報告企業の全てを一括で検討し終了させるというもので、アグレッシブなものとなっている。

今回のASAFでは、その中の主要論点である①測定、②表示（当期純利益／その他の包括利益（OCI））、③資産及び負債の定義、認識規準（不確実性に関する事項）が採りあげられた。本稿では、その中で我が国において関心が高い当期純利益・OCIの議論の様相を紹介する。

② 当期純利益／OCI

IASBの現行の概念フレームワークでは、包括利益計算書における「構成要素」は収益及び費用のみであり、当期純利益及び包括利益は、財務諸表の「構成要素」に含まれていない。また、収益と費用は、当該会計期間中の資産又は負債の増減として定義されている。

最近開発されたIFRSでは、ノンリサイクリングのOCIを利用したものが多く、IASBが実施したアジェンダ・コンサルテーションにおいて、各国からOCIの利用を概念フレームワークで検討すべきとの意見が多く聞かれ、今回の概念フレームワークの見直しでは、中心的な論点となっている。

ASAFが開催された時点でのIASBの提案³では、認識された収益及び費用の項目を、純損益に表示すべきか、OCIに表示すべきかの判断に関する原則として、以下を掲げている。

- 原則 1 :**
純損益に表示する項目は、報告期間についての企業の財務業績 (financial performance) の主要な像 (primary picture) を伝達する。
- 原則 2 :**
ある項目をOCIに表示することが財務業績のより適切な描写となる場合を除いて、全ての収益及び費用の項目は純損益に認識すべきである。
- 原則 3 :**
当該期間の財務業績に関して目的適合性のある情報をもたらす場合には、以前にOCIに表示した項目を純損益に振り替える (リサイクル) べきである。

また、OCIでの表示に適格となるものとして、橋渡し項目 (Bridging items) と再測定のみスマッチ (Mismatched remeasurements) が例示され、各々、リサイクリングが必要とされている。

この提案に対して、ASAFのメンバーからは、純損益の概念を維持することについてはおおむね支持が示されたが、純損益の概念 (primary picture や financial performance の意味を含む。) を明確化すべきという意見や、純損益に関する原則と測定に関する原則の関係を明確化すべきといった意見が示された。また、OCIについては、各基準でOCIを用いるか否かについて整合性が図れるよう概念フレームワークにおいて解決すべきであるとの意見や、OCIは純損益に含まれるノイズを減らすために用いるべきとの意見等が示された。

ASBJからは、原則 1 から 3 は、議論の出発点としては有用であるが、原則 1 において、「Performance」及び「純損益」を定義すべきであるとの意見が述べられ、OCIを「純損益」に全てリサイクリングすべき理由は、メカニズムの観点 (「純損益」を一度は計上すべきこと) と規律の観点 (「純損益」を回避するためにOCIを用いるべきではない点) からであるとの意見が述べられた。また、IASBの提案では、IFRS第9号の資本性金融商品のOCIオプションについて、Bridging items、Mismatched remeasurementsのいずれにも該当しないとされているが、我が国の戦略的投資は、Bridging itemsに該当すると考えられるとの発言もなされた。

従来、IASBでは当期純損益の廃止論が多く聞かれており、その意味では、今回のIASBの提案は、我が国の意見に少し近づいたものとも考えられるが、ASAFでは、メンバーの中から当期純利益は不要であるとの考えも一部示され、今後、我が国として、意見発信を強化していくべきテーマと考えられる。

(3) 金融資産の減損

金融資産の減損については、リーマン・ショック以後、IASBとFASBで共同して検討が進められ、発生損失モデルから期待損失モデルに転換することの議論が進められていたが、現在、両者は異なるモデルを提案している。

FASBは、常に、予想信用損失の全額が認識されるモデルを提案しており、2012年12月に公開草案を公表している。一方、IASBは、当初認識時以降の信用の質の悪化の程度に基づいて、減損損失を認識することが提案されており、2013年3月に公開草案が公表されている。

第1回のASAFのセッションでは、IASBとFASBが双方のモデルを各々約30分ずつ紹介し、その後、約1時間議論が行われた。ASAFのメンバーからは、FASBのモデルでは、測定に主観的な要素が大きすぎるのではないか、当初認識される損失の程度がIASBモデルよりも大きいため金融機関の貸出意欲を阻害することにならないかといった意見が聞かれた。また、IASBのモデルについては、延滞情報によってStage 1からStage 2への移行を判断する場合、30日間超延滞をしていれば反証がない場合にStage 2に移転するとされている点について見直しが必要ではないかといった意見などが聞かれた。

ASBJからは、IASB及びFASBの取組みを評価しているが、両ボードのモデルには、なお改善の余地がある旨が述べられ、主にIASBのモデルへの懸念点が表明された。

5

我が国のASAFへの対応、おわりにかえて

金融資産の減損に関するIASBの

公開草案のコメント締切日は2013年7月5日であるが、前々日の7月3日に、IASBとASAFメンバーによる電話会議が設定され、ASAFメンバーのコメントの内容をIASBにインプットすることとなっている。

第2回のASAFは2013年9月25日及び26日に開催されることが決定されており、引き続き、概念フレームワークと金融資産の減損の議論を行うことが想定される。また、今後のASAFでは、リースや保険などの重要課題についても議論が行われることが予想される。

我が国では、第1回のASAFに先立って「アジェンダ・コンサルテーションに関する協議会（(脚注1)を参照のこと）」を開催し、ASBJの発言内容について意見交換を行っている。今後も、関係者一体となり我が国の発言力を高めるために、このような取組みを継続していくことが考えられる。また、ASBJでは、ASAFに関する議論を深め機動的に対応するために「ASAF対応専門委員会」を設置した。

さらに、アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ(AOSSG)では、アジア・オセアニア地域のASAFの意見を集約するために、ASAF Working Partyを組成するとともに(香港がリード国)、概念フレームワークWorking Groupを組成し、日本がリード国となった。アジア・オセアニア地域のリーダーシップを図るうえでも、ASAF対応は重要なテーマとなっている。

今後、各国はASAFにおける影響力を高めるために、同じ意見を有する国同士の連携をとるなど、各国間のかけひきが活発になっていくと推察される。

このように、ASAFの設置により、IASBの基準開発のあり方が変容するとともに、各国基準設定主体のIASBに対する関わり方も変容していくものと考えられる。ASBJとIASBの定期協議は、2013年5月に開催された第17回で終了となったが、ASAFの設置及びASBJの参加は、我が国の意見発信力を強化し影響力を高める観点で、よりよい機会ととらえ取り組んでいきたい。

〈注〉

- 1 アジェンダ・コンサルテーションに関する協議会は、財務会計基準機構及び金融庁を事務局とし、企業会計基準委員会、日本経済団体連合会、日本公認会計士協会、日本証券アナリスト協会、東京証券取引所、経済産業省、法務省をメンバーとする。
- 2 MoU案のコミットメントに、「全面的で修正なしのIFRSのエンドースメント/アドプションを徐々に促進するために最善の努力をすること(現在、各法域はIFRSへ向けての動きにおいて異なる段階にあり、これを達成するために異なる仕組みを採用していることを認識する)」との項目があり、ASBJでは、「全面的で修正なしの」を削除すべき旨のコメント・レターを提出している。
- 3 2013年7月に公表が予定されている概念フレームワークに関するDiscussion Paperでは、リサイクルリングを全てする案や純損益を表示しない案などの複数の案の併記になる予定である。