

会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 第8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、2015年3月26日及び27日に英国（ロンドン）で第8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月号を参照のこと。）。同会議には、ASAFメンバー¹全員及びIASB関係者²が参加し、企業会計基準委員会（ASBJ）からは、小野行雄委員長他が出席した。今回のASAF会議では、次の事項が議題とされた。

- (1) リース
- (2) 収益認識
- (3) IFRS第3号「企業結合」適用後レビュー
- (4) 概念フレームワーク（測定）
- (5) 保険契約
- (6) 持分法
- (7) その他（負債と資本の区分、開示に関する取組み、共通支配下の

企業結合、ASAFレビュー）
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

IASBは、2013年5月に公表した改訂公開草案「リース」（以下「2013年ED」という。）に対して寄せられたコメントを踏まえ、IAS第17号「リース」の改訂に向けた審議を米国財務会計基準審議会（FASB）と共同で行ってきた。これまでの審議の結果、IASB及びFASB（以下「両審議会」という。）は、これに関する審議をほぼ終え、2015年3月のIASB会議において、最終公表する基準案に関するIASBの理事による投票手続に進むことについて承認が行われている。

今回のASAF会議では、IASBスタッフより、残された論点は適用日のみであると説明され、また、最終的に基準を公表する際に公表される影響

度分析に含めることを予定している内容について説明がなされた上で、影響度分析に含めるべき内容、及び、IASBが今後最終的に基準が公表されるまでの期間（6か月から9か月）の間に関係者とどのようにコミュニケーションを行うべきかについて議論がなされた。

会議では、多くのASAFメンバーから、IASBスタッフより示された影響度分析の内容の案について概ね支持が示された一方、リース業界の事業活動や企業の資金調達に与える影響等も分析対象に追加してはどうかという見解等が示された。また、ASBJ代表者からは、IFRSと米国会計基準との間で収斂が図られないことに対してわが国の関係者からは失望が示されている旨を紹介した上で、両基準の間で収斂が達成されないことにより生じるコストについても分析対象に追加することを提案した。

3 収益認識

IASBは、FASBと合同の移行リソ

ス・グループ (TRG) を設置し、IFRS第15号及び米国会計基準Topic 606 (以下「新収益基準」という。)の適用上の論点に関して議論を行っている。TRGにおける議論は、関係者が大半の論点について新収益基準を適切に理解し適用できることを示唆するものであった一方、一部の論点 (知的財産ライセンスの性質の決定等) について、両審議会で異なる方向の暫定決定が行われている。

今回のASAF会議では、IASBスタッフより、これまでの経緯について説明がなされた上で、主に次の事項について議論がなされた。

- (1) 仮に明確化の要請が専ら米国からの質問や懸念に対応するものである場合でも、IASBは米国会計基準との文言の整合性を維持するために、IFRS第15号を改訂すべきか。
- (2) 各国において、適用日 (IFRS第15号では、2017年1月1日に開始する事業年度以降に強制適用を予定) について懸念が示されているか。また、適用日についてIFRSと米国会計基準との間で収斂を維持することは、どの程度重要か。会議では、多くのASAFメンバーから、文言レベルの収斂を維持するのではなく、意図している内容や適用結果が概ね整合的となるように両審議会は努力すべきという見解が示された。また、適用日については、多くのASAFメンバーから、各国において適用日を延期することに関する要望が聞かれるという説明がなされたほか、ASBJ代表者からは、IFRS第15号と対応する米国会計基準との間で、適用日の整合性が図られることが重要であるという旨の発言を行った。

4 IFRS第3号の適用後レビュー

IASBは、IFRS第3号「企業結合」の適用後レビュー (PIR) において入手したフィードバック及び学術論文のレビューから得られた証拠を考慮して、2015年2月の会議において、次の論点をリサーチ・アジェンダに追加することを決定している。

- (1) IAS第36号「資産の減損」の減損テストの改善
- (2) のれんの事後の会計処理 (減損のみアプローチと償却及び減損アプローチの利点の比較を含む) に関する検討
- (3) 無形資産 (ブランドや顧客関係等) の識別と測定方法の改善
- (4) 事業の定義の明確化

今回のASAF会議では、IASBスタッフから予定しているリサーチの概要について説明がなされたほか、ASBJ代表者から、ASBJ、欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) 及びイタリア会計基準設定主体 (OIC) から公表されたディスカッション・ペーパー「のれんはなお償却しなくてよいか」に対するフィードバック文書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。

会議では、ASBJ代表者を含め、多くのASAFメンバーから、FASBでも米国会計基準における企業結合会計の見直しについて見直しがなされていることを踏まえ、IFRSと米国会計基準との間で企業結合会計の要求事項について整合性が確保されることが重要であるほか、仮にリサーチ活動を行う場合、識別されている4つの論点は相互関連性があることから、これらを同時に検討すること

が望ましいという見解が示された。また、被取得企業の企業結合後の業績に関する情報ニーズへの対応、段階取得、取得対価の測定日に関する要求事項について追加的にリサーチを行うべきという見解が示された。

ASBJ代表者からは、リサーチ活動を行う場合でも、PIRやASBJ、EFRAG及びOICより公表したディスカッション・ペーパーに対するコメントを通じて、既に多くのインプットが得られていることから、IASBとして追加的にディスカッション・ペーパーを公表して関係者の見解を聴取する意義は早期にプロジェクトを進捗させる便益と比較して小さいと考えられる旨の発言を行った。

5 概念フレームワーク

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月より概念フレームワークの見直しに関する審議を行っており、2015年3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、2015年6月までに概念フレームワークの見直しに関する公開草案を公表することを予定している。

今回のASAF会議では、IASBスタッフから、事前に、IASBによる概念フレームワークの審議における測定に関する暫定決定事項についてASBJの分析及び予備の見解を示すことが依頼され、ASBJは、ASAF会議における議論のために、次のペーパーを提出した。

- (1) 「測定基礎の識別、記述及び分類」 (以下「測定ペーパー」とい

う。)

(2) 「会計基準の設定における『企業の事業活動の性質』の役割」(以下「事業活動ペーパー」という。)

上記のうち、測定ペーパーは、測定基礎の識別、記述及び分類に関するIASBの暫定決定に対するASBJの予備的見解を示したものであり、測定について、インプットの更新の程度、市場参加者の仮定又は企業固有の仮定のどちらを採用するかに基づいて測定基礎を分類する代替的アプローチを示したものである。また、事業活動ペーパーは、企業の事業活動の性質は会計基準設定の様々な側面に重要な影響を与えるものであるため、基準設定プロセスを通じて当該性質を首尾一貫して適用するための包括的な記述を概念フレームワークで示すべきというASBJの予備的見解を示したものである。ASBJ代表者からは、上記2つのペーパーについて、相互関連性も示しつつ、説明を行った。

会議では、ASAFメンバーから、測定ペーパーについて、測定基礎は連続的なものであることを踏まえると、ASBJの分析や予備的見解を有用とする見解が示された一方で、ASBJの予備的見解に従って概念フレームワークに新たな用語を導入する場合、実務に混乱を引き起こす可能性があることから、IASBによる暫定決定のとおり、歴史的原価と現在価値の2つの区分に分類する方法を愛好するという見解等が示された。

また、事業活動ペーパーについては、ASBJの予備的見解を支持する見解が示された一方、事業活動の性質のみが測定基礎を決定する要因でなく、資産の性質(キャッシュ・フ

ローの変動可能性を含む。)も重要な要因であるという見解や事業活動の性質は連続的に変化していくものであり、その点について明示すべきという見解等が示された。

6 保険契約

IASBは、2013年6月に公表した改訂公開草案「保険契約」に寄せられたコメントを踏まえ、2014年1月より再審議を行っている。IASBは、再審議の過程において、無配当契約の会計処理について暫定決定を行っており、現在、有配当契約の会計処理に焦点を当てて検討を行っている。

今回のASAF会議では、IASBによる保険契約の会計処理に貢献することを目的として、ASBJから、事前に「保険契約：未稼得利益の表示に関するOCIの使用」を提出しており、ASBJ代表者から、これに基づいて主に次の見解を説明した。

(1) 契約上のサービス・マージン(CSM)の性質を概念フレームワークにおける負債の定義との関係で検討すると、企業は第三者に未稼得利益を移転する債務を負っていないため、負債の定義に該当しない。

(2) CSMが財政状態を報告する観点から目的適合性がある測定と財務業績を報告する観点から目的適合性がある測定との差額のため、有配当契約か無配当契約かにかかわらず、これをその他の包括利益(OCI)として会計処理し、財政状態計算書上はその他の包括利益累計額(AOCI)として表示すべきである。

会議では、ASBJの見解について一部同意する見解も表明されたが、

IASBスタッフから反論が示されたほか、大半のASAFメンバーから、ASBJの見解によって検討を進めていく場合、保険プロジェクトの最終化がさらに大幅に遅延するリスクがあること等が指摘され、ASBJの提案に対して強い支持は示されなかった。

7 持分法

IASBは、「アジェンダ・コンサルテーション2011」に寄せられたフィードバックを踏まえ、持分法のリサーチ・プロジェクトを開始している。

今回のASAF会議では、IASBスタッフにより、同プロジェクトの進め方について短期プロジェクト(現行基準を簡素化することで、指摘されている適用上の論点に対処する。)と長期プロジェクト(投資者が支配していない企業への投資の財務報告について、より根本的な検討を行う。)に分けて検討を進めるとともに、個別財務諸表における子会社投資に対する持分法について、連結財務諸表における関連会社投資に対する持分法と分けて検討を進めていくという考え方について説明がなされ、ASAFメンバーによる議論が行われた。

会議では、一部のASAFメンバーから、短期プロジェクトと長期プロジェクトに分けて検討を進める提案について支持が示された一方、ASBJ代表者を含む多くのASAFメンバーから、短期プロジェクトにおける適用上の論点を解決するための決定事項と長期プロジェクトにおけるより根本的な検討に関する決定事項とで不整合が生じる可能性があるため、2つに区分することは適切で

ないという見解が示された。他方、個別財務諸表における子会社投資に対する持分法の検討を連結財務諸表における関連会社投資に対する持分法の適用と分けて検討を進めていくという提案には、ASAFメンバーから概ね支持が示された。

8 その他

上記で記載した論点に加え、「負債と資本の区分」、「開示に関する取組み」、「共通支配下の企業結合」及び「ASAFレビュー」に関する議論について、以下において簡単に紹介する。

(1) 負債と資本の区分

IASBは、「資本の特徴を有する金融商品」をリサーチ・プロジェクトの1つとして取り上げており、財政状態計算書の貸方における負債と資本の区分のあり方について、現行の要求事項の間の不整合や実務上の問題の解消、概念フレームワーク・プロジェクトへのインプットを目的として検討を進めている。

今回の会議では、主に、①本リサーチ・プロジェクトと概念フレームワークの見直しプロジェクトとの相互関係、②EFRAGによるディスカッション・ペーパーに対するフィードバック、③これまでの暫定決定及び負債と資本の区分方法の違いがもたらす財務諸表への影響等に関するIASBスタッフによる分析について説明がなされ、議論が行われた。IASBは、今後、ASAF会議で示された見解を踏まえつつ、リサーチを進めることを予定している。

(2) 開示に関する取組み

IASBは、財務諸表における開示の有効性を改善することを目的とし

て、開示に関する取組みを行っている。当該取組みには、現行基準の適用のあり方を改善することを目的としたプロジェクト、及びより広範な検討を目的とする調査研究プロジェクトの双方が含まれているほか、現行基準における表示及び開示の原則及び要求事項をどのように改善できるのかを検討する継続的活動も含まれており、今回のASAF会議では、調査研究プロジェクトである開示原則（基本財務諸表の定義等）及び重要性プロジェクトについて議論された。IASBは、重要性プロジェクトにおいて、今後、実務記述書（案）を公開協議文書として公表することを予定している。

(3) 共通支配下の企業結合

IASBは、「アジェンダ・コンサルテーション2011」で受け取ったフィードバックを踏まえて、共通支配下の企業結合（BCUCC）をリサーチ・プロジェクトとしており、今回のASAF会議では、これに関連して、IASBスタッフ及びカナダ会計基準審議会（AcSB）代表者から、BCUCCに関してIASBによる検討やカナダの会計実務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。IASBは、今後、簿価引継ぎ法を基本として例外的に取得法の適用を検討するアプローチにより、検討を進めていくことを予定している。

(4) ASAFレビュー

ASAFは、2013年3月にIASBの諮問機関として設置されており、設置の際、覚書（MOU）及び取決め条項（Terms of reference）が締結されている。この取決め条項において、ASAFの運営及びメンバーシップに関して、開始してから2年後に見直

されることとされており、今回のASAF会議では、これまでのASAF会議を踏まえて、改善すべき点について議論がなされた。IFRS財団評議員会は、ASAFレビュー及びメンバーシップの見直しを、2015年半ば頃に完了することを予定している³。

〈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）、ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ（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。なお、Hoogervorst議長は、金融安定化理事会（FSB）会議出席のため、今回のASAF会議について初日は欠席した。
- 3 2015年5月1日にASAFレビューのフィードバック文書が、IFRS財団評議員会により公表されている。