

会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 第9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7月16日及び17日に英国（ロンドン）で第9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。）。今回の会議に先立ち、2015年6月にASAFメンバーの改選が発表されており、今回のASAF会議には、改選後（第2期）のASAFメンバー¹全員及び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) 保険契約
- (2) 概念フレームワーク（認識及び認識の中止、EFRAGペーパー）
- (3) 開示に関する取組み
- (4) その他（収益認識、動的风险管理の会計処理、IAS第37号の見

直し、料金規制事業、排出物価格設定メカニズム、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 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」（以下「改訂公開草案」という。）に寄せられたコメントを踏まえ、2014年1月より、保険契約に関する包括的な会計基準の開発に向けた再審議を行っている。

今回のASAF会議では、IASBにおける保険契約プロジェクトの直近の検討状況についてIASBスタッフから報告があったほか、オーストラリア会計基準審議会（AASB）とニュージーランド会計基準設定主体（以下「AASB等」という。）から無配当契約に関する会計処理及び開示について共同提案がなされ、ASAFメンバーによる議論が行われた。AASB等か

ら提出された無配当契約に関する提案は、契約上のサービスマージン（CSM）の純損益への認識について、IASBの暫定決定と同様に時の経過に基づくことを原則としつつも、リスクからの解放の予想パターンが時の経過と著しく異なる場合には、発生保険金及び給付金の予想発生時期に基づいて純損益に認識することを提案するものであった。また、AASB等の提案では、CSMの利息発生計上及びアンロックに用いる金利について、IASBの暫定決定のように保険契約の当初認識時の金利を適用するのではなく、期末日時点の金利を適用することが提案されていた。

会議では、CSMの純損益への認識について、一部のASAFメンバーからAASB等への提案について支持が示された一方、IASB関係者からはCSMとリスク調整の関係について関係者の間で誤解がある可能性がある旨が指摘された。また、CSMの利息発生計上及びアンロックに用いる金利については、会議の冒頭でAASB等の代表者から修正提案が示

され、これについてASAFメンバーの間で必ずしも十分に認識の共有が図られなかったこともあり、多くの見解は示されなかった。

ASBJ代表者からは、AASB等の提案をそのまま受け入れることは困難と考えられるという旨の発言を行ったほか、基準を最終化する前に、基準の要求事項が十分に機能するかを検証することを目的としたフィールド・テストを実施することが重要であるという旨の発言を行った。さらに、改訂公開草案から比較的大幅な見直しがされていることを踏まえ、関係者から再度の公開協議の必要性についても十分な検討がされるべきという見解が示されているという旨について発言した。

3 概念フレームワーク（認識及び認識の中止）

(1) 認識

IASBは、2015年5月に公開草案「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。）を公表している。概念EDでは、第5章「認識及び認識の中止」において、認識規準について有用な財務情報の質的特性（目的適合性、忠実な表現、コストの制約）を参照しつつ、これにガイダンスを設けるアプローチを提案している。なお、当該ガイダンスには、蓋然性に関する閾値が明示的に含まれておらず、構成要素の定義を満たす項目を財務諸表に認識するうえで、経済的便益の流入又は流出の蓋然性の閾値と測定信頼性が確保される旨を満たすことを要求している現行の概念フレームワークの定めと異なっている。

今回の会議では、概念EDにおける認識に関する提案について、

ASAFメンバーによる議論が行われた。会議では、概念EDにおける認識の提案について一部のASAFメンバーから支持が示された一方、蓋然性の閾値を設けないことについてASAFメンバーから様々な懸念が示された。また、一部のASAFメンバーからは、認識に関して、測定の信頼性が確保されることが認識要件とされていないことについても懸念が示された。

ASBJ代表者からは、概念EDの提案は、今後の会計基準の開発への役立ちという観点からは十分に有用でないとしたうえで、概念フレームワークにおいて、一部の項目が例外になるとしても、蓋然性規準を維持することが必要という発言を行った。

(2) 認識の中止

IASBの概念EDでは、認識の中止について、「認識の中止の原因となった取引又は他の事象の後に保持した資産及び負債の残高」と「取引又は他の事象の結果である資産及び負債の変動」の双方を忠実に表現すべきとする一方、両者の目的を同時に達成することが困難である場合には、認識の中止をしつつ、区分表示や説明的開示で補強する方法と認識を継続する方法があるとしている。ただし、これら2つの方法を適用すべき状況について明示されていない。

今回の会議では、認識に関する議論に続けて、概念EDにおける認識の中止に関する提案について、ASAFメンバーによる議論が行われた。会議では、概念EDにおける認識の中止に関する提案について、多くのASAFメンバーから、認識の中止は（認識の考え方と整合的に）支配を喪失した時点で行われるべきという見解が表明された一方、当該ア

プローチによると、レボ取引について契約時点でオフバランス化がなされることになる帰結が説明され、議論が行われた。

ASBJ代表者からは、認識の中止の会計処理を検討するにあたっては、資産及び負債の残高よりも資産及び負債の変動の影響（主に、企業の財務業績）を忠実に表現することをより重視して、上記2つの方法を適用すべき状況に関する原則を明らかにすべきではないかという発言を行った。

4 概念フレームワーク（EFRAGペーパー）

IASBの概念EDでは、第7章「表示及び開示」において、収益又は費用がどのような場合にその他の包括利益（OCI）に表示されるかについて記述されている。具体的には、「原則として、すべての収益及び費用は純損益計算書に含められるべき」としつつ、「純損益から収益又は費用を除外することによって、当期における純損益の目的適合性が高められる場合にのみ、OCIに表示され得る」という考え方が示されている。しかし、どのようにして「純損益の目的適合性が高められる」かに関するガイダンスは示されていない。また、概念EDでは、OCIについてリサイクリングを行うことが原則とされているが、リサイクリングを行う時期に関する考え方について必ずしも明確にされていない。

EFRAGは、IASBの概念フレームワークにおいて、どのような場合に純資産の変動を（純損益ではなく）OCIに含めることが純損益の目的適合性を高めるのかや、リサイクリングの時期についてより多くのガイド

ンスが必要と考え、今回のASAF会議に、「純損益かOCIか」（以下「EFRAGペーパー」という。）を提出した³。

EFRAGペーパーでは、測定基礎の決定にあたっては、財務業績の観点と財政状態の観点に区分して検討することが重要としたうえで、まず財務業績の観点から測定基礎を決定する（これにより、純損益が決定される）ことが必要とされている。また、EFRAGペーパーでは、OCIはキャッシュ・フロー・ヘッジによるものを除き、財政状態計算書と純損益計算書において異なる測定基礎を使用することから生じると説明されている。さらに、EFRAGペーパーでは、純損益の決定方法やどのような場合にOCIが使用されるかについて整理するため、概ね次の4つに事業モデルを分類することが提案されている。

- (1) 価格変動事業モデル（財務業績及び財政状態の双方の観点から、現在価値が目的適合的とされている。）
- (2) 変換型事業モデル（財務業績の観点からは原価、財政状態の観点からは原価又は現在価値が目的適合的とされている。）
- (3) 長期投資事業モデル（財務業績の観点からは原価、財政状態の観点からは一定の要件を満たす場合に現在価値が目的適合的とされている。）
- (4) 負債主導型事業モデル（財務業績の観点からは、資産と負債の測定基礎を整合的に決定することが目的適合的とされている。）

また、EFRAGペーパーでは、OCIに認識された金額は、時の経過に応じて自動的にゼロになっていく場合

があるほか、純損益にリサイクリングされる場合もあるとしたうえで、リサイクリングは、財務諸表利用者に対して取引が行われたという旨を知らせるものであるほか、受託責任の評価の観点から有用としている。

今回の会議では、EFRAGペーパーにおける提案についてASAFメンバーによる議論が行われた。会議では、ASAFメンバーから、EFRAGの提案を支持する見解が示された一方、概念フレームワークの最終化において予定されている日程を踏まえると、より詳細な検討は困難ではないかという見解も示された。

ASBJ代表者からは、EFRAGペーパーにおける提案について、特に、財務業績を報告するための測定基礎に重きを置いているほか、当該測定基礎の決定にあたって事業活動のあり方を考慮することが重要としている点等について支持する一方、事業モデルの分類のあり方については、負債主導型事業モデルの位置付けを含めて更なる検討が必要という旨の発言を行った。

本件について、IASB関係者から、EFRAGペーパーにおける提案は、OCIの使用を肯定的にとらえすぎているほか、一部の投資家から「OCIは全く見ない」というコメントが示されていることを踏まえるとOCIの使用には慎重になるべきではないかという見解が示された。また、長期投資事業モデルにおける資産については、いずれ売却され得ることを踏まえると、資産価値の変動が財務業績の報告に関連性がないとはいえないほか、かなり以前に認識された資産の原価は目的適合的でないという見解が示された。

5 開示に関する取組み

IASBは、IFRSに準拠した財務報告書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比較的短期的に改善することを目的としたプロジェクト、中長期的な調査研究プロジェクトの双方が含まれている。IASBは、調査研究プロジェクトである開示原則プロジェクトについて、2015年後半にディスカッション・ペーパー（以下「開示原則DP」という。）を公表することを予定している。

今回のASAF会議では、IASBがこれまで暫定決定した項目に加え、開示原則DPに含めるべきと考える項目があるか等について、ASAFメンバーによる議論が行われた。会議では、米国財務会計基準審議会(FASB)による検討を踏まえると、会計基準設定主体が開示要求を定める際に考量すべき原則（IASBのための開示フレームワーク）について、開示原則DPにおいて追加的な議論を行うべき等の提案がなされた。また、開示原則DPに含めることを予定している論点についても、特に、非IFRS情報のあり方について、ASAFメンバーから様々な提案がなされた。

ASBJ代表者からは、IASBが開示原則DPの一部でなく、比較的短期的な独立のプロジェクトで検討するとしている「会計方針の変更と会計上の見積りの変更の区分及びこれに関する開示の取扱いの見直し」については、開示原則DPに含めて検討すべきという提案を行ったほか、注記の役割、相互参照の利用、非IFRS

情報についても発言を行った。

6 その他

上記で記載した論点に加え、「収益認識」、「動的风险管理の会計処理」、「IAS第37号の見直し」、「料金規制事業」、「排出物価格設定メカニズム」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) 収益認識

IASBは、2014年5月にFASBとともに、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表しており、その後、FASBと合同の移行リソース・グループ(TRG)を設置して、IFRS第15号の修正の要否も含めた審議を行っている。今回のASAF会議では、IFRS第15号の修正に関する審議状況に関して、前回のASAF会議以降の状況についてIASBスタッフより説明がなされ、ASAFメンバーで議論が行われた。ASBJ代表者からは、IASBとFASBが収益認識基準に関するコンバージェンスの維持を念頭に審議を行うべきという発言を行っている。

(2) 動的风险管理の会計処理

IASBは、2014年3月に公表したディスカッション・ペーパー「動的风险管理の会計処理：マクロヘッジに対するポートフォリオ再評価アプローチ」に寄せられたコメントを踏まえ、動的风险管理の会計処理に関する検討を行っている。今回のASAF会議では、IASBスタッフから、IASBが「開示を先行的に検討するアプローチ」を採用することを暫定決定したという旨の説明がされたうえで、ASAFメンバーによる議論が行われた。「開示を先行的に検討す

るアプローチ」については、多くのASAFメンバーから懸念が示された一方、IASB関係者からは、同アプローチについてIASBの意図が適切に伝わるようにコミュニケーションの改善を図りたいという旨の発言がされていた。

(3) IAS第37号の見直し

IASBは、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に関するリサーチ・プロジェクトを開始しており、今回の会議では、プロジェクトにおいて検討すべき事項やその進め方等について、ASAFメンバーによる議論が行われた。ASBJ代表者からは、本プロジェクトを進めていく場合、過去の経験を生かして必要性や範囲について慎重な判断を行うことが必要であるほか、概念フレームワークの検討状況を踏まえると、本プロジェクトについては長期的なプロジェクトと位置付けることが適切という旨について発言を行った。

(4) 料金規制事業

IASBは、2014年9月に公表し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」に寄せられたコメントを踏まえ、料金規制事業の会計処理について検討を行っている。今回のASAF会議では、IASBスタッフから、料金規制事業の会計処理の検討にあたっては、料金規制対象企業とその顧客だけでなく、料金規制機関と料金規制対象企業、及び、料金規制機関と料金規制対象企業の顧客との関係を適切に反映させることが重要という旨の説明がされたほか、代替的な会計モデルが説明されたうえで、ASAFメンバーによる議論が行われた。IASBは、ASAF会議で示された見解等を踏まえつつ、今後、ディスカッション・

ペーパーの公表に向けて検討を続けていくことを予定している。

(5) 排出物価格設定メカニズム

IASBは、排出量取引の会計処理に関するリサーチ・プロジェクトを開始している。IASBは、2004年にIFRIC第3号「排出権」を公表したが、特に、会計上のミスマッチが生じることになる点に関して多くの懸念が示されたため、2005年に同解釈指針を取り下げており、現状、排出量取引について異なる会計実務が存在する旨が指摘されている。今回のASAF会議では、IASBスタッフから、考え得る代替的な会計モデルが説明されたうえで、ASAFメンバーによる議論が行われた。IASBは、ASAF会議で示された見解等を踏まえつつ、プロジェクトの進め方について検討を続けていくことを予定している。

(6) 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。今回のASAF会議では、IASBスタッフから、これまでの研究成果が説明されたうえで、今後、更なる検討を行うべき論点や想定し得る成果物等について、ASAFメンバーによる議論が行われた。IASBは、ASAF会議で示された見解等を踏まえつつ、プロジェクトの成果物のあり方等について検討を続けていくことを予定している。

〈注〉

- 1 改選後のASAFメンバーは、南アフリカ、ドイツ、フランス、イタリア、オーストラリア（ニュージーランドと協働）、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。初代メンバーと比較すると、改選後のASAFメンバーには、イギリスとスペインの会計基準設定主体に代わって、フランスとイタリアの会計基準設定主体が選出されている。また、オーストラリアの会計基準設定主体は、新たにニュージーランドの会計基準設定主体と協働することとされている。

- 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 今回のASAF会議に提示されたEFRAGペーパーの作成にあたって、2015年3月のASAF会議で議論されたASBJのペーパー「会計基準の設定における『企業の事業活動の性質』の役割」に記載した内容についても多く参照されていた。