

国際関連情報 国際会議等

2017年7月開催 ASAF 会議報告

はしもと ひろふみ
ASBJ 専門研究員 橋本 浩史

はじめに

2017年7月6日、7日にロンドンで第17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) 開示に関する取組み—開示原則
- (2) のれん及び減損
- (3) IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」—アジェンダ決定案を踏まえた会計方針の変更
- (4) IFRS第13号「公正価値測定」適用後レビュー
- (5) 基本財務諸表
- (6) 有形固定資産—意図した使用の前の収入(IAS第16号の修正)
- (7) プロジェクトの近況報告とASAFの議題
- (8) より幅広い企業報告
- (9) IFRS第8号「事業セグメント」の修正
- (10) 料金規制対象活動

本稿では(1)、(2)、及び(5)について、ASBJの発言を中心に議論の概要を紹介する。

開示に関する取組み—開示原則

国際会計基準審議会(IASB)は2017年3月にディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み—開示原則」(以下「開示原則DP」という。)を公表した。

今回のASAF会議においては、開示原則DPに関してIASBが予定しているアウトリーチ活動の概要とこれまでにIASBに寄せられたコメントが紹介された。その後、ASAFメンバーから開示原則DPに対する初期的な見解が共有され、それらをもとに議論が行われた。

(1) アウトリーチ活動の概要

IASBの予定しているアウトリーチ活動の対象として、基準設定主体、規制当局、会計事務所及びIFRS諮問機関¹などがある。アジアに関しては、2017年8月及び9月に、一部の法域において実施されるアウトリーチ・イベントにIASBが参加することを(会議時点及び執筆時点において)予定している。

1 IFRS諮問会議(IFRS Advisory Council)、資本市場諮問委員会(Capital Markets Advisory Committee)、世界作成者フォーラム(Global Preparers' Forum)など。

- (2) ASAF 会議までに開示原則 DP に関して寄せられたコメント 体的にプロジェクトを支持するものであるとのことであった。次の表は、開示原則 DP の各章これまで IASB に寄せられたコメントは、全 に対して寄せられた概括的なコメントである。

表：開示原則 DP の各章に対して寄せられた概括的なコメント

章	寄せられたコメント
<ul style="list-style-type: none"> 効果的なコミュニケーションの原則（第2章） 基本財務諸表及び注記の役割（第3章） 会計方針（第6章） 	<ul style="list-style-type: none"> 関係者は全体としてこれらの章に多くの懸念を示さなかった。 効果的なコミュニケーションの原則の中での優劣はあるのか。どの原則も等しく目的適合性があるのか。 注記の役割は、基本財務諸表を補足するというだけではなく、独自の情報価値がある。
<ul style="list-style-type: none"> 情報の記載場所（第4章） 業績指標の使用（第5章） 	<ul style="list-style-type: none"> カテゴリー B とカテゴリー C² の間の線引きは困難である。 情報の記載場所に関して提案された原則には、様々な面で課題がある。 利用者は、通常、適正な表示のための要求事項を歓迎する。その他の関係者は、提案された要求事項の一部に反対している。 非 GAAP 指標が適正に表示されれば、それは IFRS 情報ということになるのか。 通例でない項目及び発生の頻度が低い項目を定義するのではなく、これらの輪郭を捉えるための要素を提供すべきである。
<ul style="list-style-type: none"> 統一的な開示目的（第7章） ニュージーランド会計基準審議会（NZASB）スタッフによる文案作成アプローチ（第8章） 	<ul style="list-style-type: none"> 少数の作成者が方法 A³ を選好していた。 NZASB スタッフのアプローチを説明した文例に記載された開示目的は、過度に一般的である。 開示に関する要求事項をトピックごとにまとめるか、単一の基準にまとめるかは、好みがある。
<ul style="list-style-type: none"> 開示の問題点（第1章） 	<ul style="list-style-type: none"> すべての基準を書き直すのではなく、少数の基準（例えば、IFRS 第7号）を改善することに焦点を当てることを勧める。 過重な開示（disclosure overload）の問題に対処すべきである。
<ul style="list-style-type: none"> その他 	<ul style="list-style-type: none"> 開示原則 DP の原則とデジタル報告及び統合報告との相互関係を検討する必要がある。 提案された様々な要求事項が権威のあるものとなるのか、権威のないものとなるのかという点は、行動に影響を及ぼす。この点は、注意深く検討する必要がある。

2 開示原則 DP では、財務諸表に含まれる情報を3つのカテゴリーに分類している。

- カテゴリー A—IFRS 基準で具体的に要求されている情報
- カテゴリー B—IFRS 基準に準拠するために必要と判断された追加的信息
- カテゴリー C—カテゴリー A 又は B に含まれない追加的信息。これには、IFRS 基準と整合しない情報及び一部の非財務情報が含まれる。

IASB は、開示原則 DP においてカテゴリー C のみを「非 IFRS 情報」とすべきとしている。ただし、カテゴリー B も非 IFRS 情報に含めるべきであるという見解もあるとしている。

3 開示原則 DP では、IASB は統一的な開示目的の開発にあたり、次の2つの方法を検討した。

- 方法 A—企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して開示される様々な情報の種類に焦点を当てる方法
- 方法 B—企業の活動に関する情報に焦点を当てる方法

(3) 議論の状況（開示原則 DP に関する ASBJ 及び他の ASAF メンバーの初期的な見解）

開示原則 DP に関して、ASBJ が行った主な発言の要旨は以下のとおりである。

- ① 開示原則 DP の議論は抽象的であり反対することは難しいが、これらがどのように実務を改善するのかが不明である。
- ② 我々は、単一の冊子としての財務諸表に焦点を当てるべきと考えている。テクノロジーの問題は、このような単一の冊子としての財務諸表の内容を決めた後に考えるべきことである。
- ③ 利害関係者の一部からは、統一的な開示目的（第7章）の開発における方法 B の理解が困難であるという意見が聞かれている。開示原則 DP に例示は記載されているが、全体像を理解するには不十分であり、実務がどの程度変化するのか想像することが難しい。

ASBJ の①の発言に対し、IASB の Hoogervorst 議長から、IASB は世界中の企業の開示の品質改善を試みており、開示原則における効果的なコミュニケーションのための7つの原則が、企業が開示の質を向上させることに資することを期待する旨のコメントがあった。

また、②の発言に対しては、他の ASAF メンバーより、機械により情報が分析されることを踏まえて議論の対象を単一の冊子としての財務諸表に限定すべきではないとのコメントや、財務諸表利用者のニーズが単一の冊子としての財務諸表よりも遙か先に行っており、この問題をどのように考えるか明らかにしなければならないとのコメントがなされた。

なお、③の発言に対しては、統一的な開示目的の開発における方法 B は、自らのストーリーを語り、非財務情報までを対象とするため、統合報告の概念と整合的であり、冊子形式でも電子形式でもどのような情報が必要かを考えるべきであるとのコメントが他の ASAF メンバー

からなされた。

のれん及び減損

(1) 議論の概要

今回の ASAF 会議では、のれん及び減損に関するリサーチ・プロジェクトに関連して、ASBJ より次の2つのペーパーについて発表を行い、その内容を踏まえて議論が行われた。

- ① ASBJ が公表したリサーチ・ペーパー第3号「のれんを巡る財務情報に関するアナリストの見解」（内容については70頁参照）
- ② ASBJ が提出したアジェンダ・ペーパー「『too little, too late』の問題への対処として考えられるアプローチ」（内容については84頁参照）

また、IASB はのれんの減損テストを簡素化し改善する目的において、次のアプローチを検討しており、ASAF 会議では、次のうち①及び②について、IASB スタッフが現在検討しているアプローチ案が紹介され、議論が行われた。

- ① 単一モデルによる回収可能価額の算定
- ② 年次の減損テストの廃止
- ③ 使用価値の計算に関する改善
- ④ のれんの資金生成単位への配分に関する追加的な規準又はガイダンスの提供

(2) ASBJ が行った2つのペーパー発表及び関連する議論の状況

ASBJ から、リサーチ・ペーパー第3号に基づき、ASBJ が取りまとめた投資家ののれんの財務情報に関する意見の紹介を行った。続いて、アジェンダ・ペーパーに基づき、主に企業の会計方針としてのれんの償却及び減損を選択適用すること並びにのれんの償却期間についての説明を行った。

他の ASAF メンバーからは、ASBJ による分析内容及びアナリストによる洞察内容に関して歓迎する意見が聞かれたものの、企業の会計方針としてののれんの償却及び減損を選択適用することに関しては、企業間の比較可能性の観点から支持しない旨のコメントがあった。また、のれんの償却期間に関して、投資についての回収期間等の経営者の意図と期待を提供する情報として有益である点を理解した旨のコメントがあった一方で、のれんの耐用年数を確定できないため、償却をすることは困難であるとのコメントがあった。

(3) IASB スタッフが現在検討しているのれんの減損テストのアプローチ案に関する議論の状況

ASBJ からは、IASB が提案している回収可能価額を算定するためのモデルの変更により、IAS 第 36 号「資産の減損」の対象となるのれん以外の資産についてまで、資産の減損の概念及び目的を修正することへと繋がるものであるため、のれんの減損テストに限定して議論することを支持しない旨の発言を行った。

IASB スタッフによるのれんの減損テストのアプローチ案に対しては、ASAF メンバーから様々な意見が寄せられた。処分コスト控除後の公正価値又は使用価値のいずれかをを用いると単一モデルによる回収可能価額の算定については、現行の 2 つのモデルそれぞれが適切となる場合があり、維持すべきと考える旨のコメントがあった。年次の減損テストの廃止に関しては、兆候に基づく減損の実施が選択肢となり得る旨のコメントが聞かれた一方で、健全な運用のために年次の減損テストを維持すべきとす

るコメントも聞かれた。

基本財務諸表

(1) 背景

IASB は「財務報告に係るコミュニケーションの改善 (Better communication in Financial Reporting)」の一環として、基本財務諸表に関するリサーチ・プロジェクトを行っており、主に基本財務諸表の目的や構成、内容について調査を実施している。当該プロジェクトの範囲は、次頁の図表のとおりである。

(2) 議題の概要

今回の ASAF 会議では、以下の論点が議論された。

- ① 利息及び税金前利益 (Earnings Before Interests and Taxes ; EBIT)
- ② 経営者業績指標 (Management performance measure)
- ③ 調整後 1 株当たり利益 (EPS)
- ④ 持分法投資損益

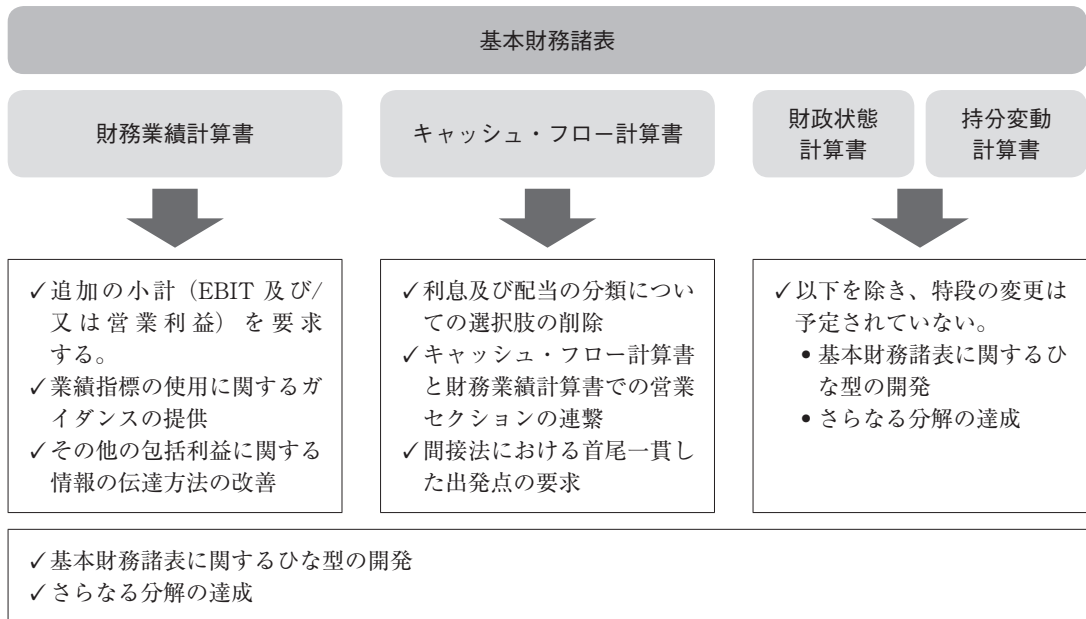
(3) 議論の状況

(2) で記載した各論点に関して、ASBJ が行った主な発言の要旨は以下のとおりである。

- ① (EBIT 及び経営者業績指標に関する IASB スタッフの提案⁴について) IASB が比較可能性の達成のために規定しようとする業績指標はすべての企業には適切でないかもしれないため、当該指標の表示が適切でないと考えられる企業に機会を与える目的で comply or explain とすべきと考えている。また、営業利

4 IASB スタッフの提案では、EBIT を財務収益/費用及び税金費用を控除する前の利益と定義し、すべての企業に小計として表示することを要求している。また、財務業績計算書において IASB の定義による営業利益の表示は要求せず、企業が経営者業績指標を財務業績計算書において表示する場合に経営者の定義による制約を追加することを提案している。

図表：基本財務諸表プロジェクトの範囲



益はすべてではなくとも、ほとんどの企業に適用できるため、IASB は営業利益の定義を諦めるべきではない。

- ② 財務諸表の外（ただし、年次報告書の中で）経営者業績指標を提供する場合以外で経営者業績指標の表示が容認されるのか要求されるのかが不明確である⁵。また、企業が複数の経営者業績指標を表示しようとする場合の取扱いが不明確である。
- ③ （持分法投資損益に関する IASB スタッフの提案⁶について）我々は、持分法会計の性質が議論となっており、現在、プロジェクトがリサーチ・パイプラインに位置付けられていると理解している。IASB は持分法会計の性質を議論することなく適切な表示を決める

ことはできないし、そうすべきでもない。日本では、持分法投資は企業のコア事業活動と関連して行われており、関係者は持分法投資損益を営業利益に含めて表示することが忠実な表現であると考えている。我々は、コア事業活動の一部ではないという具体的な理由がない限り、通常はすべて営業利益の上に表示している。

基本財務諸表に関する各論点に対しては、ASAF メンバーから様々な意見が寄せられた。(2)①の EBIT に関しては、その有用性や EBIT の表示を要求することを支持するコメントが聞かれた一方で、定義の構成要素（特に「財務収益/費用」）の明確化が必要であるとのコメントや定義が難しいのではないかとのコメントが聞

5 IASB スタッフの提案では、経営者業績指標を財務諸表の外（ただし、年次報告書の中で）使用している場合、当該指標が IFRS 基準における制約と矛盾しない限りは、財務業績計算書において表示することを要求することとしている。

6 IASB スタッフの提案では、持分法投資損益について、財務業績計算書における特定の場所に表示することを要求したうえで、税金費用の後に表示することとしている。

かれた。②の経営者業績指標に関しては、比較可能性が損なわれる可能性があることや、会計基準での規定の困難さについてコメントがあった。④の持分法投資損益の表示に関しては、表示区分を規定することを支持するコメントは聞かれたものの、具体的な表示区分については様々な意見があった。