

国際関連情報 国際会議等

2018年4月開催 ASAF 会議報告

ASBJ 専門研究員 おかべ けんすけ 岡部 健介

はじめに

2018年4月16日及び17日にロンドンで第20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)からは小野委員長以下が出席した。議題は次のとおりであった。

- (1) 料金規制対象活動
 - (2) 開示に関する取組み—開示原則
 - (3) コモディティ・ローン及び関連する取引
 - (4) 会計方針及び会計上の見積り(IAS第8号の修正)
 - (5) オーストラリアにおける株式投資家にとっての財務報告の有用性
 - (6) のれん及び減損
 - (7) 基本財務諸表
 - (8) IFRS財団「デュー・プロセス・ハンドブック」のレビュー
 - (9) プロジェクトの近況報告とASAFの議題
- 本稿では(3)、(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。

コモディティ・ローン及び関連する取引

(1) 議題の概要

2017年3月、IFRS解釈指針委員会(IFRS-IC)は、コモディティ・ローン取引という特定のコモディティ取引に関するアジェンダ決定を公表し、この取引が、既存のどのIFRS基準の範囲にも明確に含まれない可能性があることを指摘した。関係者からのフィードバックを検討する過程で、既存のどのIFRS基準の範囲にも明確に含まれない可能性があるコモディティ取引が他にも識別され、一部のIFRS-ICメンバーからは、この問題はコモディティに限られたものではなく、いわゆる仮想通貨も含まれる点が指摘された。

今回のASAF会議では、仮想通貨やコモディティ取引の各法域における現況及びこれらの取引に関する基準開発の方法が議題となった。

(2) 議論の状況

冒頭でASBJから、2018年3月に公表された実務対応報告第38号「資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い」の概要を紹介するプレゼンテーションが行われたほか、イニシャル・コイン・オフアリング

(ICO) を中心とした仮想通貨に関する法整備に向けた日本における活動等について報告がなされた。

他の ASAF メンバーからは、主に仮想通貨の取引に係る現状について様々な報告がなされた。複数の法域において、仮想通貨の取引が増加しているものの、その会計処理にばらつきが生じているため、会計基準の開発等の対処が必要になってきている旨が報告された。一方で、仮想通貨の保有者は主に個人であることから、現時点ではそれほど重要な課題とは認識していないという意見も聞かれた。これらを受けて、国際会計基準審議会 (IASB) のロイド副議長から、すでに会計処理にばらつきが生じていることから、本論点について IASB として対処すべきか、IFRS-IC で取り扱うべきかを検討しなければならないだろうという発言がなされた。

また、IASB の基準開発活動に対しては、ASBJ を含む複数の ASAF メンバーから、多様な幅広い取引を一括りにするのではなく、どのような取引に対処すべきと考えているのか、その対象をまずは明確にすべきであるという意見が聞かれた。

のれん及び減損

今回の ASAF 会議では、のれん及び減損のリサーチ・プロジェクトに関連して、以下の3点について議論がなされた。本稿では、その中から①及び②について議題の概要及び議論の状況を紹介する。

- ① IASB ボード会議におけるこれまでの暫定決定
- ② ヘッドルーム・アプローチ
- ③ 企業結合で取得した識別可能無形資産の認識

(1) 議題の概要

① IASB ボード会議におけるこれまでの暫定決定

今回の ASAF 会議では、これまでに IASB ボード会議で暫定決定した内容のうち、特に以下の点についてコメントが求められた。

- a. 使用価値の計算の簡素化を検討すること
- b. 開示要求の追加を検討すること
- c. のれんの償却の再導入を検討しないこと

② ヘッドルーム・アプローチ

IASB スタッフが検討しているヘッドルーム・アプローチでは、資金生成単位又は資金生成単位グループ (以下まとめて「CGU」という。) の回収可能価額が、CGU に含まれる識別可能な純資産 (購入のれんを除く) の額を上回る額をトータル・ヘッドルーム (TH) とする。そのうえで、当期の減損テスト時における TH と直前の減損テスト時における TH を比較し、TH が減少している場合には、当該減少額について、購入のれんから減損が生じたと推定する¹ ものである。

今回の ASAF 会議では、ヘッドルーム・アプローチの適用において企業に生じる可能性があるコストの性質及び程度を指摘することが求められたほか、ヘッドルームの減少を帰属させるために使用した基礎を開示することが有用な

1 この推定は反証可能なものとされており、TH の減少の一部又は全部を購入のれん以外に帰属させるべきであると判断した場合には、その理由を開示することとされている。IASB スタッフは、例えば以下のような場合に当該推定は反証される可能性があるとしている。

- 割引率のリスクフリー要素の増加
- CGU に含まれる、取得原価で測定されている資産の現在価値の大幅な下落

情報を提供するかどうかについて意見が求められた。

IASB スタッフが検討しているヘッドルー

ム・アプローチについて、以下に簡単な設例を示す。

設例：ヘッドルーム・アプローチ

A 社は、年度末に減損テストを実施しており、企業結合で取得した購入のれんを含む CGU X を有している。次の表は、3 期分の CGU X の回収可能価額及び帳簿価額を示している。

(単位：百万円)

	X1 期	X2 期	X3 期
CGU X の帳簿価額総額 (a)	625	610	600
購入のれん	100	100	100
他の識別可能な純資産 (b)	525	510	500
CGU X の回収可能価額 (c)	730	695	680
トータル・ヘッドルーム (c-b)	205	185	180

(現行の基準)

現行の IAS 第 36 号「資産の減損」に基づく、CGU X の帳簿価額総額 (a) と回収可能価額 (c) を比較することとなるが、本設例ではいずれの期においても回収可能価額が帳簿価額を上回るため、減損損失は認識されない。

(ヘッドルーム・アプローチ)

ヘッドルーム・アプローチにおいては、CGU X の回収可能価額 (c) と、CGU に含まれる購入のれんを除いた識別可能な純資産の帳簿価額 (b) を比較し、(c) が (b) を上回る部分をトータル・ヘッドルーム (TH) と捉える。TH が前回の減損テストから減少した場合、反証されない限り、当該減少額を購入のれんの減損損失として認識する。

本設例では、X2 期と X1 期を比較すると TH が 20 百万円減少しているため、(購入のれんから減損損失が生じているという推定が反証されない限り) X2 期において購入のれんの減損損失を 20 百万円認識する。同様に X3 期には購入のれんの減損損失を 5 百万円認識する。

(2) 議論の状況

ASBJ からの主な発言の要旨は次のとおりである。

- ① 2017 年 12 月の IASB ボード会議で、のれんの償却の再導入が再検討されないことが暫定決定されたことを残念に思っている。ただし、今後の公表文書では償却に言及されることを IASB ボードが確認したことを強調しておきたい。また、のれんの償却の再導入の検

討を望んでいるのは我々だけではないと理解しており、広くフィードバックを得るためにも、次の公表文書はディスカッション・ペーパーであるべきと考えている。

- ② ヘッドルーム・アプローチに関しては、未認識のヘッドルームの価値が増加する範囲において、購入のれんの価値の減少が覆い隠されるため、自己創設のれん等がのれんの減損を覆い隠す問題に限定的にしか対処できな

い。また、ヘッドルーム・アプローチによる減損後ののれんの帳簿価額は、単に TH の減少をのれんの帳簿価額に帰属させた結果に過ぎず、当該金額の有用性を経営者が説明することは困難である。さらに、ヘッドルーム・アプローチは CGU レベルで企業の部分的な価値を計算させるが、CGU の回収可能価額の測定の実質的に変更し、概念フレームワークに記載された一般目的財務報告の目的と矛盾する可能性が懸念される。以上の理由からヘッドルーム・アプローチを支持することはできない。

他のいずれの ASAF メンバーからもヘッドルーム・アプローチを支持する意見は聞かれなかった。その理由は、自己創設のれんが購入のれんの減損を覆い隠す可能性が残るといった概念的な理由や、当該アプローチを適用した結果生じる減損損失を説明することが困難である点、及び反証規定をはじめとして適用の困難性や複雑性が懸念されること等、様々であった。また、過去の議論においてはのれんの償却に言及していなかった ASAF メンバーからも、購入のれんの過大計上への対応を目的とするのであれば、対応方法は減損テストの改善だけではなく、実務的な観点から償却も 1 つの選択肢であろうという意見が聞かれたことは、これまでの議論からの変化点であった。

基本財務諸表

今回の ASAF 会議では、基本財務諸表に関する以下の 2 点が議論されたが、本稿では行項目の集約及び分解に関するガイダンスについて、議題の概要及び議論の状況を説明する。

- IASB ボード会議におけるこれまでの暫定決定の金融機関への適用
- 行項目の集約及び分解に関するガイダンス

(1) 議題の概要

本会議では、行項目の集約及び分解に関するガイダンスに係る過去の IASB ボード会議における議論及び暫定決定について、以下の点が議論された。

① 機能別表示又は性質別表示

IASB スタッフは、企業が費用を機能別又は性質別のいずれの方法を用いて表示するかを決定する際の判断基準として、以下を記載することを提案している。ASAF メンバーには、当該判断基準の有用性に対する見解が求められた。

- a. 収益性の主要な要因を最も良く表現する方法
- b. 経営者が内部的に取締役会又は主要な意思決定者に報告する方法と最も適合する方法
- c. 同業種における実務
- d. 利用者の選好を示す証拠
- e. 機能別の各要素への費用配分が恣意的となる場合における性質別表示の優先

また、IASB スタッフは、企業が機能別表示を選択した場合に求められる性質別の追加的な開示 (IAS 第 1 号第 104 項) について、機能別の行項目のそれぞれについて性質別の分解情報を開示するよう明確化することを提案している。当該提案に同意するかどうか ASAF メンバーの見解が求められた。

② 表示科目の集約及び分解表示に関する追加のガイダンス

IASB スタッフは、科目の集約及び分解の水準を改善するために、以下を提案しており、ASAF メンバーにはこれらの提案に対するコメントが求められた。

- a. 表示科目を集約又は分解する際に考慮すべき特徴を示した単一のリストの提供
- b. 集約及び分解表示の基礎を示す原則の追加

- c. 分解表示を促進するための定量的な閾値（例えば、ある収益の区分を別個の区分として報告することが要求されないのは、当該収益区分が収益合計に占める比率が10%未満である等）の導入
- d. 財務情報を基本財務諸表と注記のいずれかに記載すべきかを明確化する原則の開発

(2) 議論の状況

ASBJからの主な発言の要旨は以下のとおりである。

- ① 機能別表示を選択した場合にのみ、性質別の追加的な情報提供を求めることは、機能別表示の選択を妨げ、企業のビジネスの実態にかかわらず性質別表示を選択する誘因になり得ると考えられる。企業に対しては、基礎的な費用分析として機能別表示又は性質別表示のいずれかを行うことを要求したうえで、追加的な情報の提供については、企業の裁量に委ねることを提案する。
- ② 定量的な閾値の開発については、我が国における経験上、低いコストで過度な集約を防止する実務的な方策であると考えている。特に、IASBが「その他」の行項目の過度な集約を防止する定量的な閾値を開発することを提案したい。我が国の規制当局は、例えば、販売費及び一般管理費の合計額の10%以下の金額を「その他」に集約することができるものとしている。10%という閾値に理論的な根拠があるわけではないが、利用者からは

当該規制に基づく実務は機能しているという肯定的な意見が聞かれている。

また、利用者からは、日本基準からIFRSに移行した日本企業において、日本基準では表示されていた行項目が、IFRS基準に準拠する財務諸表においては表示されなくなったという意見も聞かれている。

他のASAFメンバーからは、企業が機能別表示を選択した場合に、機能別の行項目のそれぞれについて性質別の分解情報の開示を求める提案は、企業側の作成コストを増大させる可能性があることから、コストと便益の比較を含む詳細な分析が求められるという意見が聞かれた。また、機能別表示を採用している企業の会計システムでは、棚卸資産に含まれる材料費などの性質別の情報が失われることがあるため、当該提案の実行可能性に懸念を示す意見も聞かれた。

また、分解表示のための定量的な閾値の開発については、企業による重要性の判断が画一的な基準によって妨げられる可能性があること等から、多くのASAFメンバーから定量的な閾値の導入に懸念が示された。一方で、IASBのロイド副議長を含む数名からは、定量的な閾値の導入の検討を拙速に取り下げてもよいかどうかは慎重に判断する必要があり、定量的な閾値を、重要性を判断する際のガイダンスと位置付けることも考えられるのではないかという見解が示された。