国際関連情報　国際会議等

2019年7月開催　ASAF会議報告

ASBJ専門研究員　遠藤（えんどう）　和人（かずと）

はじめに

2019年7月11日及び12日にロンドンで第25回会計基準アドバイザリー・フォーラム（ASAF）会議が開催され、企業会計基準委員会（ASBJ）からは小賀坂委員長以下が出席した。

今回の議題は次のとおりであった。

⑴　共通支配下の企業結合
⑵　経営者による説明
⑶　IBORフェーズ2
⑷　基本財務諸表
⑸　インタンジブルズの事業報告：現実的な提案[1]
⑹　資産のリターンを約束する年金制度に係る会計[2]
⑺　変動及び偶発対価：基礎的な考察[1]
⑻　プロジェクトの近況報告と次回ASAF会議の議題

本稿では、⑴、⑶、及び⑷について、ASBJの発言を中心に議論の概要を紹介する。

共通支配下の企業結合

（議題の概要）

国際会計基準審議会（IASB）は、共通支配下の企業結合（以下「BCUCC」という。）プロジェクトにおいて、移転先企業（receiving entity）の財務諸表の主要な利用者の情報ニーズに焦点を当てて検討を行っている。今回のASAF会議では、主に以下のIASBスタッフの提案に対する意見が交わされた。

⑴　会計処理の境界線に関する議論

BCUCCについて、以下を仕切りとして会計処理を簿価引継ぎアプローチ（predecessor approach）か「現在の価値」アプローチ（current value approach）を適用するかを区別する。

①　移転先企業の非支配株主に影響を与える取引と、影響を与えない取引とを区分する。
②　移転先企業の資本性金融商品が公開市場で取引されているかどうかで区分する。
③　移転先企業の資本性金融商品が公開市場で取引されていない場合、オプトイン又はオプ

1　英国財務報告評議会（FRC）による発表
2　欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）による発表

トアウト・アプローチ[3]を適用する。

⑵ 「現在の価値」アプローチの適用における測定方法に関する議論

BCUCCにおいて取得した資産及び負債の公正価値が移転対価を超過する場合に、当該超過部分を移転先企業の資本への拠出（資本取引）として認識する。

（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。

⑴ 会計処理の境界線に関する議論

① 財務諸表利用者が異なることによって取引の性質が異なるものではなく、会計上の取扱いを区別する根拠とはならない。

② オプトイン又はオプトアウト・アプローチについては、非支配株主及びその情報ニーズが変わり得ることを踏まえると、実行可能性の懸念が生じる。

⑵ 「現在の価値」アプローチの適用における測定方法に関する議論

現行の会計の基礎となる基本的な前提の一つに、取引が等価交換で行われていることがあると考えている。BCUCCの取引において不等価交換による差額を資本の分配や拠出として認識しようとすることは、すべての取引が等価交換であるという一般的な考え方と矛盾し、このような一般的な概念からの逸脱を正当化することは非常に難しい。

仮にIASBがこの違いを説明しようとするならば、利益又は損失を認識するかどうかを検討する必要がある。当該差額が最終的に既存の株主にとっての価値を増減させる可能性があることは理解するが、それが損益計算書を経由すべきかどうかについての検討が必要である。

他のASAFメンバーからの意見としては、⑴に関しては、ASBJの意見と同様に、財務諸表の利用者の組合せが異なることによって会計処理の方法が異なるのは適切ではないとの意見が聞かれた。また、オプトイン又はオプトアウト・アプローチについては、コストがかかるのではないかという理由からほとんど支持がなかった。

⑵に関しては、差額を資本取引とするというIASBスタッフの提案に賛成する意見が聞かれた一方で、取得した事業の公正価値を、信頼性をもって測定することの実務的な困難性についての懸念も聞かれた。

IBORフェーズ2

（議題の概要）

IASBは、金利指標改革の不確実性に伴う会計上の論点のうち、既存の金利指標を代替金利に置き換える前の期間における財務報告に影響を与える論点（フェーズ1）について、2019年5月に公開草案「金利指標改革（IFRS第9号及びIAS第39号の修正案）」を公表しており、2019年6月17日にコメント提出が締め切られている。

今回のASAF会議では、公開草案に寄せられたコメントのフィードバックや、金利指標を代替金利に置き換える時に財務報告に影響を与える可能性のある論点（フェーズ2）について議論が行われた。

3　少なくとも一部の非支配株主が「現在の価値」アプローチの適用を望む場合（オプトインする場合）、又はすべての非支配株主が簿価引継アプローチが適用されることに賛成しない限り（オプトアウトしない限り）、「現在の価値」アプローチを要求する。

（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。

⑴　日本の関係者からはできる限り寛大に救済して欲しいという声が聞かれているが、我々会計基準設定主体の観点からは、救済措置の範囲について、本来であれば救済すべきでないような契約が救済措置の範囲に含まれることがないように、IASB がどのように救済措置の対象となる取引の範囲を限定するのかを注視していきたい。

⑵　金利指標改革への対応について、IFRS と米国会計基準で取扱いに差異が生じないかどうか懸念を持っている。

他の ASAF メンバーからも、IFRS と米国会計基準の取扱いについて注視したい旨の発言が聞かれ、米国財務会計基準審議会（FASB）の代表者からは、FASB における本論点の検討状況についての紹介がなされた。

その他の ASAF メンバーから聞かれた意見としては主に以下のとおりであった。

⑴　公開草案で提案されている内容に加えて、IAS 第 39 号で要求されているヘッジ会計の遡及的評価に関する例外規定も追加するべきである。

⑵　公開草案の最終化については、現在の予定では 2019 年年内とされているが、実務的には、より早期に最終化が行われることに対するニーズがある。

⑶　フェーズ 2 では、金利指標の変更により契約条件が変更となった金融資産及び金融負債について、①認識の中止なのか、又は帳簿価額の修正なのか、②ヘッジ会計が継続できるのか、といった論点が想定される。

また一部の IASB 理事からは、可能な限り公開草案の最終化を早期に進めていくことや、本来、救済を与えるべきではない取引について救済を与えるべきではないと考えている趣旨の発言が聞かれた。

基本財務諸表

（議題の概要）

2019 年 5 月、IASB は、基本財務諸表プロジェクトの協議文書として公開草案（ED）を公表することを決定した。今回の ASAF 会議では、次の点について、ASAF メンバーの助言が求められた。

⑴　新たな要求事項の構成

アプローチ 1：IAS 第 1 号「財務諸表の表示」を廃止し、新基準（例えば、IFRS 第 18 号）に置き換える。

アプローチ 2：基本財務諸表の構成及び内容、並びに財務情報の分解表示に関する要求事項を IAS 第 1 号から削除したうえで、新基準に新たな要求事項を含める。

アプローチ 3：新基準を開発せず、IAS 第 1 号を修正する。

なお、基本財務諸表プロジェクトの提案は実質的に IAS 第 1 号の要求事項を変更するものであるにもかかわらず、基準の修正とする場合は利害関係者に誤解を与える可能性がある等として、IASB スタッフはアプローチ 3 を支持していない。

⑵　アウトリーチ

①　各法域の利害関係者の関心が高い領域

②　各法域の利害関係者と議論できるイベント

なお、IASB スタッフは、2019 年末までに ED を公表することを予定しており、2020 年上半期中に ED に対するフィードバックを得るようにする可能性が高いとしている。

（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。

⑴　新たな要求事項の構成について

①　IASB は新基準を開発するのか既存の基準の修正とするのかについての判断の方針を持つべきである。

②　要求事項を変えずに表現を変えるのは難しい。表現を変えると新たなニュアンスが生まれ、何かを変えたという印象を与える。英語から他の言語へ翻訳する中でさらに違いが生じ得る。要求事項を変えないなら表現も変えないことを提案する。これはより有効で時間の節約にもなる。このため、アプローチ３を必ずしも主張するわけではないが、必ずしも今からアプローチ３を切り捨てなくてもいいのではないか。すべて新しい基準にするにしても、変えないところはそのまま移植すべきである。

⑵　アウトリーチについて

IASB が議論してきたほとんどすべての論点に関心があり、我々が特にどれかを選ぶのは難しい。このため、本プロジェクトのアウトリーチについては、他のイベントを使わなくとも、これだけで別個のイベントとして議論するに足りる。日本の関係者は、よい議論ができることを望んでいる。

他の ASAF メンバーからは、⑴については意見が分かれており、IAS 第１号の古い表現も全般的に見直した方がよいという立場からは、要求事項が変わったかどうかについての混乱に対する懸念は、関係者とのコミュニケーションにより克服可能だとの意見も聞かれた。一方、変更の意図がない部分は変えるべきではないとする立場からは、新しい基準をできるだけ早く最終化させるべきという観点からの意見も聞かれた。⑵のアウトリーチについては、他の ASAF メンバーからも基本的にはすべての領域について関心が高いとの意見が聞かれた。