

国際関連情報 国際会議等

2020年12月開催 ASAF 会議報告

ASBJ 専門研究員 荒井 謙二
あらい けんじ

はじめに

2020年12月10日に第30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。この会議は通常ロンドンで開催されているが、新型コロナウイルス感染症の拡大を受け、前回（2020年10月2日開催）と同様、国際会計基準審議会（IASB）の理事を含め、全参加者がビデオ参加する形式で開催された。

議題は次のとおりであった。

- (1) 料金規制対象活動
- (2) 暗号資産
- (3) 資本の特徴を有する金融商品
- (4) 動的风险管理
- (5) 交換可能性の欠如（IAS第21号「外国為替レート変動の影響」の修正）
- (6) プロジェクトの近況報告と次回ASAF会議の議題

本稿では、(1)、(2)及び(3)について、ASBJの発言を中心に議論の概要を紹介する。

料金規制対象活動

議題の概要

IASBは2021年1月に、料金規制の対象となる企業が財務業績に関するより良い情報を投資者に提供することを要求する会計基準を提案する公開草案「規制資産及び規制負債」（以下「公開草案」という。）を公表した¹。2020年12月のASAF会議では、翌月に公表予定の公開草案について、IASBスタッフから概要説明が行われ、IASBが行うべきアウトリーチ活動に関して、議論が行われた。

公開草案の概要

• 問題は何か

料金規制は、企業がある期間に提供した財又はサービスに関して、顧客に請求する権利がある報酬がいくらであるか（公開草案では「合計許容報酬」という。）を規定する。料金規制は、企業が合計許容報酬を規制料金に含めることができる時期についても規定する。企業が報酬を規制料金に含めることができる期間が、企業に関連する財又はサービスを提供する期間と異なる場合に、時点差異が生じ

1 <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/rate-regulated-activities/published-documents/ed2021-rra.pdf?la=en> 参照。コメント期限は、2021年6月30日である。

る。このような時点差異が生じる場合、ある期間に認識される収益の金額は、過去又は将来の異なる期間に提供される財又はサービスの合計許容報酬を含むことがある。あるいは、企業が当期に提供した財又はサービスに関する合計許容報酬を一切含まない可能性がある。なぜなら、当該合計許容額の一部が既に過去の収益に計上されているか、又は将来の収益に含まれるためである。

●問題を解決する提案

公開草案では、財政状態計算書に規制資産及び規制負債を認識する結果として、財務業績の計算書に規制収益及び規制費用を認識することによって、時点差異の影響を財務諸表の利用者が理解できる情報を企業が提供することを要求することになる。

●影響を受ける企業

公開草案の提案は、企業の規制資産及び規制負債を対象とする。規制資産及び規制負債が存在するのは、次の場合である。

- ① 企業が強制可能な規制上の合意²の当事者であること。
- ② 規制上の合意が規制料金を決定する。
- ③ 一部の場合に、ある期間に提供される財又はサービスに関する合計許容報酬が、(過去又は将来の)異なる期間に顧客に請求されるように、規制上の合意が規制料金を決定する³。

●企業に与える影響の程度

規制資産及び規制負債のある企業に公開草案が与える影響の程度は、企業によって異なる。これは、企業が現在、規制残高を認識しているかどうか、及び規制の要求事項と公開草案が提案する会計の要求事項がどの程度密接な関係にあるかによって左右される。

IASB スタッフから ASAF メンバーに対して、次の事項に関する意見が求められている。

- (1) IASB は、どのようなアウトリーチ活動を行うべきか。
- (2) ASAF メンバーは、IASB のアウトリーチ活動をどのように支援することができるか。
- (3) IASB は、ASAF メンバーのアウトリーチ活動をどのように支援することができるか。

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) アウトリーチを適切な企業に依頼することが非常に重要であるが、IASB のこれまでの暫定決定では、公開草案の提案の対象範囲が明確化されているとはいえない。対象範囲が正しくないとのフィードバックを受けた場合、IASB は公開草案を再公開しなければならなくなるリスクがあると考えられる。

- (2) 現時点では公開草案の提案の対象ではないが、対象企業の定義や範囲の変更により対象となり得る企業に対してもアウトリーチ活動を実施することが有効である可能性がある。

他の複数の ASAF メンバーからも、本公開草案が適用対象企業に大きな影響を与えるため、対象範囲の明確化は最も重要な論点だとする見解が聞かれた。特に、強制可能な規制上の合意とは何であるかを正確に理解し、関係者を特定することが重要であり、アウトリーチ活動を通じて対象範囲を明確にすることが重要なテーマであるという意見が聞かれた。

2 IASB スタッフからは、規制上の合意は、例えば契約上のライセンス合意やサービス委譲契約などによって生じる、1組の強制可能な権利及び義務を表すために公開草案で使用する用語であるとする説明がなされた。

3 このような規制料金の設定方法によって、時点差異が創出される。

暗号資産

議題の概要

欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）は、2020年7月にディスカッション・ペーパー「暗号資産（負債）の会計処理」（以下本項において「DP」という。）を公表した⁴。DPは、暗号資産（負債）の会計処理のためのIFRS基準の要求事項を開発する十分な理由があるか否かを見直し、そうした開発に採用し得る方向性に関する提案を行うために作成されており、主として、暗号資産の保有者及び発行者における会計処理並びに暗号資産の会計上の評価に係る論点について検討が行われている。

今回のASAF会議では、EFRAGスタッフからDPの概要説明が行われ、ASAFメンバーに対して、次の事項に関する意見が求められた。

- (1) 発行者に対する請求権を有していない暗号通貨に関するIFRS解釈指針委員会のアジェンダ決定の適用範囲ではない会計トピックを取り扱う必要があるという意見に賛成するか。
- (2) DPで提案されている次の3つの選択肢のうち、いずれがIFRS基準の要求事項を検討するための最も適切な解決策となるか。
 - オプション1：何もしない（現行のIFRS基準の要求事項を変更しない。）。
 - オプション2：現行のIFRS基準の要求事項を明確化又は修正する。
 - オプション3：暗号資産（負債）、又はより広範囲のカテゴリーとなるデジタル資産（負債）に関する、新たな会計基準を開発する。

また、暗号資産（負債）の会計処理を取り扱うためのその他のアプローチの可能性はあるか。

- (3) 新たな会計基準を開発するとした場合、暗号資産（負債）のみを範囲とすべきか、あるいは、より広範囲のカテゴリーとなる「デジタル資産（負債）（ブロックチェーンを利用するその他のものを含む。）」とすべきか。

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) 我々は、イニシャル・コイン・オフリング（ICO）トークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いに関するガイダンスを開発するプロジェクトに取り組んでいるが、当初に想定していたほどには我が国におけるICOの取引が増加していないため、当該市場の動向を注視し、プロジェクトをどのように進めていくことができるかを確かめている。
- (2) IAS第38号「無形資産」（以下「IAS第38号」という。）が開発された際には、現在のようなデジタル世界の到来は想定されていたなかったと考えられ、IAS第38号の改訂を検討する時期が到来しているのではないかと考えている。しかしながら、関係者に受け入れられるものにする必要があり、長期的な取組みになると考えられる。そのため、リサーチプロジェクトとして取り組むことになる可能性が高く、基準開発が急務になったときに初めて動き出すことがないように、IASBは当該プロジェクトに着手すべきであると考えている。
- (3) 短期的に解決しなければならない可能性のある問題として、中央銀行が発行した暗号通

4 <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG%20Discussion%20Paper-Accounting%20for%20Crypto-Assets%20%28Liabilities%29-%20July%202020.pdf#page=1>参照。コメント期限は2021年7月31日である。

貨が現金及び現金同等物の定義に該当するか否かの論点がある。アジェンダ決定においては、暗号通貨は現行の現金の定義には該当しないと明確に述べられているが、当該決定は近い将来に見直さなければならない可能性がある。

他の複数の ASAF メンバーからも、中央銀行によるデジタル通貨の発行可能性について言及され、当該通貨の特性をより反映するために、現行の IFRS 基準の規定との関係等について検討が必要となる可能性があるといった意見が聞かれた。

資本の特徴を有する金融商品

議題の概要

IASB が 2018 年 6 月に公表したディスカッション・ペーパー「資本の特徴を有する金融商品」(以下本項において「DP」という。)における開示に係る提案内容を改善するための修正の可能性等について、IASB スタッフからの修正提案に対する質問項目に沿って議論が進められた。2019 年前半に DP に寄せられたフィードバックを分析した際に、開示に関しては、関係者、特に投資者から全般的な支持があったものの、一部の開示項目について適用する際の困難さが指摘されたことを受けたものである。

IASB スタッフによる修正提案の概要⁵及び関連する質問項目は、次のとおりである。

(1) 請求権の清算時における弁済順位に関する開示情報

- 親会社及び重要な金融商品を発行した子会社ごとに、個別企業ベースの弁済順位に関する情報を開示する(連結ベースの金額との調整

表を含む)。

- 契約条件に基づく清算時の弁済順位を示し、弁済順位に影響を及ぼす契約条件の定性情報、金融負債及び資本性金融商品の帳簿価格を財務諸表の注記項目として開示する。
- 目的適合性がある場合、法律上の観点に基づく清算時の弁済順位が契約条件に基づく弁済順位と異なる旨、及び当該差異が契約上の弁済順位に及ぼす影響について(可能な範囲で)開示する。
- 非金融負債及び IAS 第 32 号「金融商品：表示」の対象とならない金融商品の清算時における弁済順位に関する説明を(可能な範囲で)提供する。

質問項目

- 清算時における弁済順位に関する情報に対する上記修正案(特に以下の 2 点)についてどのように考えるか。
 - 清算時における弁済順位を金融負債及び資本性金融商品の契約条件のみに基づき決定とした場合、簡略化のために次の項目に関する説明記述的な情報を開示することについてどう考えるか。
 - 清算時における法律上の弁済順位と契約上の弁済順位との違い
 - 非金融負債等(例えば、税金負債や退職給付債務)が清算時における弁済順位に及ぼす影響
 - 帳簿価額は清算時における回収可能額又は公正価値とは異なるため、定量的な情報を提供すべきか、もし提供すべきとする場合、測定規準を特定すべきか否か。

(2) 潜在的な希薄化に関する開示情報

- 報告期間中における増減表ではなく、報告日時点において発行済みの潜在的普通株式の種

5 修正提案の概要には、主に質問項目に関連する内容を示している。

類毎に、発行される可能性がある追加的な普通株式の最大株式数を開示する。

- 希薄化の潜在的可能性を理解するために関連する主要な契約条件に関する情報（例えば、行使価格、行使日及び当該行使のための条件等）を開示する。

質問項目

- 潜在的な希薄化に関する情報に対する修正案（特に以下の2点）についてどのように考えるか。

① IFRS 第2号「株式に基づく報酬」の開示情報と相互参照しつつ、持分決済型の株式に基づく報酬に関する説明記述的な情報を含めることにより簡略化すること（すなわち、追加的に発行される株式の最大株式数の計算から除外する）についてどのように考えるか。

② 本開示は、上場企業及び非上場企業の双方に求めるべきか否か。

(3) 契約条件に関する開示情報

- 財務諸表に対する単独の注記として、次の事項を開示する。

① 長期の資金調達のために発行されるすべての金融商品に関して、将来キャッシュ・フローの内容、時期、金額及び不確実性に影響を及ぼす主要な契約条件を開示する。

② 資本及び負債の双方の特徴を有しているために資本又は負債の分類を決定する際に重要な判断が伴う金融商品の場合、分類を決定する主要な特徴（仮定及び判断を含む。）について開示する。

③ 議決権に関する情報を開示する（議決権の行使が特定の状況においてのみ可能である場合には、当該状況について説明する。）。

質問項目

- 契約条件に関する情報に対する上記修正案に

ついてどのように考えるか。特に、分類を決定するに至った主要な特徴の開示を求める対象範囲を、資本及び負債の双方の特徴を有するため資本又は負債の分類を決定する際に重要な判断を伴う金融商品に限定することについてどのように考えるか。

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) 財務諸表利用者の観点からは、清算時における弁済順位は、報告企業に対するすべての請求権に対して評価が行われるので、金融負債及び資本性金融商品のみを開示の対象に限定しているスタッフ提案は支持できない。

(2) 破綻時には継続事業の前提は成立しておらず、公正価値及び帳簿価格のいずれも公正な表示とはいえない可能性があると考えており、定量的説明よりも定性的な説明のほうを選好する。

(3) 連結グループの金融商品の内訳を、さらに各子会社に区別して開示するスタッフ提案は、概念フレームワークで説明される連結財務諸表の趣旨と整合的でないほか、何千もの子会社を有するコングロマリットでは現実的ではないため、支持できない。

他の多くのASAFメンバーからも、清算時における弁済順位に関する情報開示を子会社別に行うIASBスタッフの修正案に関して、利用者の便益が作成者のコストを正当化し得ないことや実務における実行可能性への懸念が示された。



お詫びと訂正

『季刊会計基準』第69号（2020.6）「2020年4月開催 ASAF 会議報告」及び第71号（2020.12）「2020年10月開催 ASAF 会議報告」において、編集上の誤りがございました。

お詫びして訂正いたします。

【訂正箇所】（下線部分が訂正箇所です）

		(誤)	(正)
第69号 (2020.6)	74頁 左段上から1行目	第27回会計基準アドバイザー・フォーラム	第28回会計基準アドバイザー・フォーラム
第71号 (2020.12)	91頁 左段上から1行目	第28回会計基準アドバイザー・フォーラム	第29回会計基準アドバイザー・フォーラム