

2021年3月開催 ASAF 会議報告

ASBJ 常勤委員 やのう りえこ
矢農 理恵子

はじめに

2021年3月18日及び19日、第31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）からは小賀坂委員長以下が参加した。この会議は以前ロンドンで開催されていたが、新型コロナウイルス感染症の拡大を受け、2020年4月以後は、国際会計基準審議会（IASB）の理事を含む全参加者がビデオ参加する形式で開催されている。

今回の議題は以下のとおりであった。

- (1) 基本財務諸表
- (2) アジェンダ協議
- (3) 経営者による説明
- (4) IFRS 第9号「金融商品」の適用後レビュー（分類及び測定）
- (5) IFRS 第10号「連結財務諸表」、IFRS 第11号「共同支配の取決め」及びIFRS 第12号「他の企業への関与の開示」の適用後レビュー
- (6) 採掘活動
- (7) 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)、(4)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。

基本財務諸表

議題の概要

IASBは、2019年12月に基本財務諸表プロジェクト（以下「本プロジェクト」という。）に関連する公開草案「全般的な表示及び開示」（以下「公開草案」という。）を公表し、2020年9月30日までコメントを募集した。IASBは受領したコメントを踏まえ、以下のように本プロジェクトの再審議を進めることを計画している。

- (1) 公開草案の提案のうち、概ねよく受け止められていた提案については、再審議の優先度の高い項目として、公開草案の提案を進めることを前提に、範囲を絞った議論のみを行う。概ねよく受け止められていた提案として、例えば以下の項目が挙げられている。
 - 純損益計算書における小計及び区分（ただし、不可分の及び不可分でない関連会社及び共同支配企業に関する提案を除く。）
 - 経営者業績指標（Management Performance Measures）¹（収益及び費用の小計のうちIFRS基準で定められていないものをいい、以下「MPM」という。）
 - 分解表示の諸原則並びに基本財務諸表及び注記の役割
 - キャッシュ・フロー計算書に関連する修正

(2) 受領したフィードバックで賛否が分かれた項目、例えば以下の項目については、最初に検討の大きな方向性を決定し、その後には提案の詳細の議論を行う段階的なアプローチを採用する。受領したフィードバックで賛否が分かれた項目として、例えば以下の項目が挙げられている。

- 表示すべき最低限の行項目 (minimum line items)
- 営業費用の分析
- 通例でない収益及び費用
- 不可分の及び不可分でない関連会社及び共同支配企業

今回の ASAF 会議では、IASB が再審議を開始するにあたり、ASAF メンバーからのアドバイスが求められた。特にアドバイスが求められたのは以下の点についてであった。

- 本プロジェクトの成功のために、どの提案が最も重要なものであると考えるか。また、それはなぜか。
- 本プロジェクトの適時性に関して、どの提案が最もリスクが高いものであると予想しているか。また、IASB はどのようにそれらのリスクを管理すべきと提案するか。
- 上記の質問に対する回答に鑑みて、IASB の再審議の計画に関する提案はあるか。

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。

(純損益計算書における小計及び区分について)

(1) 我々は、営業損益の表示について国際的な合意が得られるのであれば、本プロジェクトは成功といえると考えている。その他の小計の重要性は相対的に小さく、すべての企業に

表示を要求するべきではない。現行の IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 85 項で要求されているように、企業が目的適合的と考える場合に表示するものとすべきである。

(2) 我々は、営業損益は残余として定義するのではなく、直接的に定義するべきであると考えている。また、営業損益を定義するにあたっては、当初から主要な営業活動として財務や投資活動を行う企業を含むすべての企業に対して原則主義的な一貫したアプローチを採用することが望ましい。したがって、営業損益について議論するにあたり、非財務及び非投資企業のみを対象とするのではなく、最初からすべての企業を対象とすることを提案する。

(MPM について)

(3) 我々は、MPM に関する提案は、IFRS 基準が表示することを要求している小計以外に企業が適切と考える業績指標を示すことができるようにすること及び代替的な業績指標 (Alternative Performance Measures、以下「APM」という。)の削減の2つを目指していると理解しており、MPM の範囲を広げる意見は後者に焦点を当てていると考えている。我々は、適時にプロジェクトを完了するためにも IASB は純損益計算書のみを焦点を当てるべきであると考えている。

(4) 我々は、APM の削減を目指すニーズがあることは理解しているが、IASB がそれに焦点を当てた検討を行うのであれば、別プロジェクトで行うべきであると考えている。我々は、APM を削減することを試みることが、開示の後退につながる可能性があると考えており、APM の削減自体を目的とすべきではないと考える。

1 ただし、収益及び費用の小計以外の指標を含めるために MPM の範囲を拡大するかどうかの議論については、段階的なアプローチを用いることを予定している。

純損益計算書における小計及び区分について、他の ASAF メンバーからは、営業損益の定義は重要であり、営業損益の定義を議論するにあたっては、不可分の及び不可分でない関連会社及び共同支配企業に関する取扱いを明確にすべきであるという意見が聞かれたほか、営業損益の定義は重要であるもののコンセンサスを得ることは難しいという意見も聞かれた。また最初の段階から金融機関等も含めて検討すべきであるという見解が複数の ASAF メンバーより示された。

MPM については、公開草案で提案された MPM の範囲が広すぎて MPM の特定が難しいという意見が述べられ、また狭い範囲の定義を進めることを望む声が寄せられていることが紹介された一方で、MPM の範囲を拡大することに賛同する意見も聞かれた。

IFRS 第 9 号「金融商品」の適用後レビュー（分類及び測定）

議題の概要

IASB は、IFRS 第 9 号「金融商品」（以下「IFRS 第 9 号」という。）のうち、分類及び測定に係る要求事項について、適用後レビューを開始している。適用後レビューのフェーズ 1 のスケジュールは以下のとおりである。

- (1) 2021 年上半年期：諮問機関等を通じたアウトリーチの実施
- (2) 2021 年下半年期：情報要請の公表

今回の ASAF 会議では、ASAF メンバーに対して、以下の点に関する意見が求められた。

- 各法域での IFRS 第 9 号の適用経験に関する一般的な見解
- IASB が IFRS 第 9 号の分類及び測定における要求事項の適用後レビューを進めるにあたり、優先して検討すべき事項

議論の状況

ASBJ からは、予備的な見解として、資本性金融商品に係る投資に関する以下の懸念を表明した。いずれも IFRS 第 9 号の開発当初から ASBJ が認識していたものである。

- FVOCI オプションを適用した場合のノンリサイクリングの処理については、有用な財務情報を提供する観点からリサイクリングは必要であると考えている。
- 株式、特に非上場株式の公正価値測定については、公正価値評価の入手は財務諸表作成者にとってコストがかさむが、財務諸表利用者はそれを必ずしも有用な財務情報とは考えていない。非上場株式は、短期的な売買を目的として保有されておらず、また譲渡制限がかかっていることも多いが、公正価値測定はこうした状況を反映していないとの声が多く聞かれている。

他の ASAF メンバーからは、資本性金融商品に係る投資に関するリサイクリングについて検討すべきとする意見が複数聞かれ、また FVOCI の区分が意図したとおりに機能し、有用な情報を提供しているかどうかを分析する価値があるとする意見も聞かれた。その他、契約キャッシュ・フローが「元本及び元本残高に対する利息の支払のみ」（Solely Payments of Principal and Interest, SPPI）とする金融資産の分類に関する要件について、適用上の問題点が識別されていることが複数の ASAF メンバーから述べられた。

IFRS 第 10 号「連結財務諸表」、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」及び IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」の適用後レビュー

議題の概要

IASB は、2020 年 12 月 9 日、情報要請「IFRS 第 10 号『連結財務諸表』、IFRS 第 11 号『共同支配の取決め』及び IFRS 第 12 号『他

の企業への関与の開示』の適用後レビュー」(以下「情報要請」という。)を公表した(コメント期限:2021年5月10日)。

今回の ASAF 会議では、ASAF メンバーに対して、情報要請文書で検討された事項を考慮し、予備的な見解とフィードバックを共有することが求められた。

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。

- 情報要請は IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に言及していないが、持分法会計の適用については多くの意見が寄せられている。ASBJ では現在この分野について研究を行っており、今後の ASAF 会議で結果を発表したいと考えている。
- 投資のステータスが変更となった場合の会計処理について、多くの懸念が寄せられている。特に、ステータスの変更時に既存持分を公正価値で測定する処理は、売却を擬制するものであり、忠実な表現が達成されていないと考えている。

他の ASAF メンバーからも、持分法の重要性が高まっていること、及び投資のステータスに変更された場合の処理を理解するための十分な情報が得られていないという意見が利用者から聞かれていることが説明された。その他、ガイダンスの提供を求める意見が多く述べられたところ、IASB 理事から、どの問題に対して IASB がガイダンスを提供すべきかを判断するため、情報要請に回答する際には、問題が発生する頻度や影響について考慮してほしいという要望が示された。