

# 2013年12月開催会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) について

ASBJ 常勤委員 せきぐち ともかず 関口 智和

## 1. はじめに

IFRS財団は、2013年4月に、国際会計基準審議会 (IASB) の諮問機関として会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) を設置しており、2013年12月5日及び6日に英国 (ロンドン) で第3回目の集合会議が開催された (設置の経緯については、本誌41号 (2013年6月) の16頁を参照のこと)。同会議には、ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS) の代表を除く ASAF メンバー<sup>1</sup> 及び IASB 関係者<sup>2</sup> が参加した (企業会計基準委員会 (ASBJ) からは、西川郁生委員長が出席)。今回の ASAF 会議では、次の事項が議題とされた。

- (1) 概念フレームワーク
  - 受託責任及び説明責任、信頼性
  - 負債
  - 当期純利益とその他の包括利益 (OCI) 及び測定

- (2) IFRS 第3号「企業結合」適用後レビュー
- (3) 料金規制事業
- (4) リース

本稿においては、誌面の都合上、豪州会計基準委員会から提出された「負債」に関するペーパーに関する論点を除き、上記の議題について会議の概要を紹介する。なお、文中、意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめ申し添える。

## 2. 概念フレームワーク (受託責任及び説明責任)

### (1) 背景

IASB は、2010年に「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「概念フレームワーク」という。)のうち、第1章 (一般目的財務報告の目的) 及び第3章 (有用な財務情報の質的特性) を公表している。今般の概念フレームワークの見直しに当たって IASB は、第1章及び第3章の大幅な見直しを行うことは予定していな

1 ASAFメンバーは、南アフリカ、イギリス、ドイツ、スペイン、オーストラリア、日本、中国、アメリカ、カナダの会計基準設定主体、及び、地域団体として欧州財務報告諮問グループ (EFRAG)、アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG)、ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS) の12団体より構成されている。

2 IASBからは、Hans Hoogervorst 議長 (ASAFの議長)、Ian Mackintosh 副議長、プロジェクト担当理事及び担当スタッフが参加した。

いが、2013年7月に公表されたディスカッション・ペーパー「『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直し」(以下「概念DP」という。)の第9章(その他の論点)において「受託責任(stewardship)」に関する議論が記載されている。この点に関連して、2013年9月に欧州財務報告諮問グループ(EFRAG)からBulletin「より良いフレームワークを目指して—説明責任(accountability)及び財務報告の目的」が公表されており、今回のASAF会議において議論された。

本Bulletinでは、EFRAG及び欧州の4つの基準設定主体の次のような暫定的な見解が紹介されている。

- ① ドイツ会計基準委員会(ASCG)とイタリア会計基準設定主体(OIC)は、IASBの概念フレームワークでは、説明責任/受託責任の重要性及び役割について適切に対処されていると考えている。
- ② フランス会計基準審議会(ANC)は、説明責任/受託責任に関する情報の提供こそが財務報告の主たる目的であると考えている。
- ③ EFRAGと英国財務報告評議会(FRC)は、説明責任/受託責任に関する情報の提供は財務報告の主たる目的である(単に、他の目的の一部又は付属物ではなく)と考えており、当該考え方を表すように記述を復活させるべきであると考えている。

## (2) ASAF 会議での議論の概要

ASAF 会議では、ASAF メンバーから主に次のような見解が示された。

- 「受託責任」は、経営者が受託された資源を効果的に運用する責任を指すもので、「説明責任」は受託された資源の運用結果を報告するものである。説明責任は、重要ではあるものの、経済的意思決定に有用な情報を提供する目的に完全に包含されるもので、それ自体

が財務報告の目的ではない。

- 経済的意思決定に有用な情報は将来の情報で、説明責任を果たすための情報が過去の情報との指摘があるが、過去の情報は、確認価値を持つ点で、意思決定に有用な情報である。
- 受託責任(又は、説明責任)は重要ではあるが、これを意思決定有用性目的と同列に設定すると、判断が複雑になり、困難を招く可能性がある。
- 財務報告の目的は、投資者が投資を購入/売却する意思決定に有用な情報を提供することであり、そのために、経営者が自身の役割をどのように果たしたかを含めて将来キャッシュ・フローの予測に資する情報が必要となる。そのため、受託責任も意思決定有用性の一部であり、現行の目的の記述は適切である。

## (3) ASBJ の発言の概要

ASBJ からは、現行の概念フレームワークにおいては、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価するのに必要な情報に、受託責任を果たすための情報が常に含まれているようにも見受けられるが、両者は重複する部分は多いものの、別個の目的である旨を明示するように、概念フレームワークの記述を修正することも考えられるという趣旨の発言を行っている。

## (4) IASB 関係者のコメント

IASB 関係者からは、説明責任を果たすことは財務報告の本質であり、財務報告の目的のものともいえるが、意思決定に有用な情報提供という目的に受託責任を果たすという目的は必ず含まれるため、両者の間に競合関係はないのではないかという趣旨の発言がなされた。

### 3. 概念フレームワーク（信頼性）

#### (1) 背景

2013年4月にEFRAGからBulletin「より良いフレームワークを目指して—財務情報の信頼性」が公表されており、今回のASAF会議において議論された。本Bulletinでは、2010年における「信頼性」から「忠実な表現」への改訂は、単なる用語の変更でなく、考え方自体が変更されているとの見解が示された上で、「信頼性」の考え方（検証可能性を含む。）を財務諸表の情報の基本的な質的特性として改めて記述すべきと考えるとの見解が示されている。

#### (2) ASAF会議での議論の概要

ASAF会議では、ASAFメンバーから主に次のような見解が示された。

- 2010年改訂前の概念フレームワークでは、財務数値に信頼性がない場合は認識されるべきでないという考え方である一方、現行の概念フレームワークによると、前提条件等が開示されている限り、忠実な表現が達成されるという説明になっている。このため、レベル3のインプットで測定されるデリバティブ契約や無形資産の資産計上等について、信頼性と忠実な表現とで相違が生じるのではないか。
- 信頼性と目的適合性をトレード・オフ関係と捉えるのは有益ではない。2010年における概念フレームワーク改訂の議論では、信頼性が欠如すれば目的適合性も減少するとして、目的適合性自体にトレード・オフ関係を含めている。
- 「信頼性」の概念は、測定や認識の要件との関係で重要であるほか、「忠実な表現」は理解が困難で、実務的とはいえない。このため、「信頼性」の概念を復活させるべきである。

#### (3) ASBJの発言の概要

ASBJからは、目的適合性と忠実な表現は全体として評価され、場合によっては目的適合性と忠実な表現の関係がトレード・オフの関係になることもあり得るが、現行の概念フレームワークにおいては、こうした関係が必ずしも十分に理解されていないという指摘もあるため、上記の趣旨を明確にすることが有用ではないかという趣旨の発言を行っている。

#### (4) IASB関係者のコメント

IASB関係者からは、現行の概念フレームワークでも、「目的適合性」と「忠実な表現」との間にトレード・オフ関係があり、忠実な表現と信頼性に大きな違いはないのではないかと趣旨の発言がなされた。

### 4. 概念フレームワーク（純利益とOCI及び測定）

#### (1) 背景

ASBJは、概念DPのセクション6（測定）とセクション8（包括利益計算書における表示—当期純利益とOCI）の関係の分析に焦点を当てたペーパーを作成しており、2013年12月のASAF会議でこれについて議論された。本ペーパーの主な内容は、次のとおり。

- ① 包括利益、当期純利益及びOCIを構成要素として次のように定義することを提案している。包括利益と当期純利益との間の相違は本質的には時点の相違であり、概念上、全会計期間の当期純利益の累計額は、全会計期間の包括利益の累計額と等しくなるべきである。
  - 包括利益とは、純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の財政状態の報告の観点から目的適合性のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産

の変動のうち、所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除いたものである。

- 当期純利益とは、純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の財務業績の報告の観点から目的適合性のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動のうち、所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除いたものである。
  - OCI とは、企業の財政状態の報告の観点から目的適合性のある測定値と企業の財務業績の報告の観点から目的適合性のある測定値が異なる場合に使用される「連結環」である。
- ② 当期純利益の特徴を、「当期純利益は、ある期間における企業の事業活動に関する不可逆な成果についての包括的 (all-inclusive) な測定値を表す。」と提案する。また、「企業の事業活動に関する不可逆な成果」は、企業の事業活動に関する不確実性が、成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるところまで減少することを意味する。
- ③ 同一の項目に2つの異なる測定基礎を使用すべき場合として、「企業の財政状態の報告の観点からは、何らかのリスクに晒されている資産及び負債を報告日現在で更新された情報を用いて再測定することに目的適合性がある」が、「そのような再測定が、企業の財務業績の報告の観点からは目的適合性がない」場合としている。なお、企業の事業活動の成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるほどには減少していない状況は、時間軸が長期の場合に生じることが多いと述べている。
- ④ リサイクリングは仕組みとして自動的に達成されるため、リサイクリングされない項目は存在しない。また、リサイクリングは次の時点で発生すると考えている。

- 関連する資産又は負債の認識の中止が行われる時点
- 関連する資産について減損損失が認識される時点
- 時の経過に従って自動的な戻入れが生じる時点

## (2) ASAF 会議での議論の概要

ASAF 会議では、ASAF メンバーから ASBJ の取組みについて歓迎の意が示された上で、主に次のような見解が示された。

- 当期純利益を定義しようという ASBJ の取組みを支持するが、欧州でも定義を試みてうまくいかなかったこともあり、困難であることも認識している。ペーパーの考え方を改善する上で、ビジネス・モデルの概念が鍵になるのではないか。
- 包括利益を表示しつつ、その分解情報を多く表示することによって有用な情報提供ができると考えており、そもそも OCI は不要と考える。不可逆性に関して、長期の引当金への適用や減損の戻入時点をどのように説明するか疑問がある。また、仮に不可逆という概念に基づいて個別の基準を開発できたとしても、その合計値としての当期純利益に意味を見出せないのではないか。
- ASBJ のペーパーについて、再測定差額の変動を包括利益計算書においてどのように表示するかという点を測定の考え方と結び付けて論じている点、財務業績にとって目的適合的な測定基礎と財政状態にとって目的適合的な測定基礎とに区分して議論している点などについて評価する。また、原価と現在価値の2分論ではなく、原価にも、キャッシュ・フローと割引率の双方を固定するものと割引率だけを固定するものの2つがあることに気付かされた。
- 純損益、包括利益及び OCI を財務諸表の構

成要素として定義する点や基本的にすべての OCI 項目をリサイクリングする点について、ASBJ の見解に同意する。

### (3) IASB 関係者のコメント

IASB 関係者からは、純利益の定義に関する提案は ASBJ からのものが初めてであり、当該取組みを評価するというコメントが示された上で、次のような発言がされた。

- 純利益にソフトな数値が入ってしまうことを回避するために即時認識しないというのは分かるが、純利益にとってソフトな数値ということであれば財政状態計算書にとってもソフトな数値になってしまうため、信頼性に欠けてしまうのではないか。
- 「不可逆」又は「みなし不可逆」という考えですべてを説明するのは困難ではないか。より精緻な定義が特定できない限り、純利益について定義することを躊躇するし、個人的には純利益を精緻に定義することができるとは思わない。
- 異なる測定基礎があるという考えが示されているが、外貨換算や年金など現行のすべての OCI 項目を説明することは難しいのではないか。また、財務業績を定義しないと、どういう場合にどの測定基礎を使用すべきか分からないのではないか。さらに、当期純利益に認識した累積額が意味のある理解可能で明確に記述できる測定値の結果と整合性がないと単なるスムージングになってしまうのではないか。

## 5. IFRS 第 3 号「企業結合」適用後レビュー

### (1) 背景

IASB は、2013 年 7 月会議において、2004 年及び 2008 年双方の改訂分野を対象として、IFRS 第 3 号「企業結合」の基準適用後レビュー (PiR) を実施することを決定している。IASB スタッフは、その後、主な論点を識別するために、各国会計基準設定主体を含む関係者との協議を行っており、2013 年 11 月の IASB 会議においてその結果が報告されたほか、今後の進め方について審議されている。

今回の ASAF 会議では、PiR の第 1 フェーズでこれまでに得られた情報について説明がなされた上で、2014 年 1 月に公表を予定している「情報要請」に含む質問事項 (案) について議論された。なお、質問事項 (案) には、のれんの償却に関する質問事項も記載されている。

### (2) ASAF 会議での議論の概要

ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

- PiR を行うにあたっては、IASB と米国財務会計基準審議会 (FASB) とのコンバージェンスがどの程度重要であるかについても検討した上で、レビュー範囲が広がり過ぎないように、注意が必要ではないか。
- FASB は、非公開会社に対してのれんの償却を認める改正を採択した。FASB は、公開会社についても、のれんの当初認識後の会計処理についてアジェンダを追加することを決定しており、リサーチを行う予定である。のれんの会計処理は、FASB と IASB で実質的に収斂が図られている分野であり、リサーチ結果について共有したい。

### (3) ASBJ の発言の概要

ASBJ からは、IASB による取組みを支持した上で、のれんの非償却が適切であったかに対する回答を入手できるように、質問を明確にするべきとの発言を行った。

## 6. 料金規制事業

### (1) 背景

IASB は、料金規制事業について、2009 年に公開草案「料金規制事業」を公表したが、規制資産及び規制負債が概念フレームワークの資産及び負債の定義を満たすか否かに疑問が示されたほか、多くの回答者からより広範な範囲を対象とすることが提案されたため、2010 年 9 月にプロジェクトを中断することとされた。本件について、IASB は、2012 年 9 月にプロジェクトを再開することを決定している。このため、IASB は、短期的な解決策として、一定の要件を満たすことを前提として、従来各国の会計基準で認められていた会計処理を当面の間適用することを認めることを提案する公開草案「規制繰延勘定」(コメント期限：2013 年 9 月)を 2013 年 4 月に公表したほか、長期的な取組みとして、料金規制事業の会計処理の検討を進めている。

IASB は、当該長期的な取組みの一環として、2013 年 4 月に「情報要請：料金規制」を公表し、各国における料金規制事業について調査を行っており、寄せられた情報を踏まえ、ディスカッション・ペーパーの公表を目指して審議を行っている。今回の ASAF 会議では、IASB より、本プロジェクトの概要について説明がなされたほか、料金規制事業を識別する上で焦点を当てるべき主要な特徴、及び料金規制事業から資産及び負債が識別されるかについて検討すべきその他の特徴に関して、次のような

考え方が示された上で、議論された。

- ① 主要な特徴：「収益要件」－規制期間において決定できる収益額を獲得する権利（「実際コストへの調整 (true up 調整)」の使用を通じて反映される。）を有している旨
- ② 支援する特徴
  - 権限を与えられた規制料金当局の存在
  - 供給を行うとともに、当該質を維持する義務
  - 排他的な（排他的に近い）供給する権利
  - 財・サービスが必要不可欠な（必要不可欠に近い）ものである旨
- ③ IASB スタッフによる分析：概念 DP に照らすと、「実際コストへの調整」がプラスである場合、規制資産が存在する一方、「実際コストへの調整」がマイナスである場合、規制負債が存在すると考えられる。

### (2) ASAF 会議での議論の概要

ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

#### (対象範囲)

- 料金規制事業の典型例とされる電力事業について、規制緩和が進み、現在では競争を促進しながら規制を行う仕組みが主流となっている。したがって、本プロジェクトも、独占企業に対する規制のみではなく、競争状態にある企業に対する規制（Price Cap による規制を含む。）も検討範囲に加えるべきである。
- 料金規制の様子は地域によっても異なり、ライセンスの付与を含め、他の取引とも関連するため、複雑である。対象範囲を適切に設定することが重要であり、さらなる実態調査が必要である。

#### (料金規制資産及び同負債についての見解)

- 米国会計基準では、電力事業について料金規制資産及び負債を計上している。同資産及び負債は、概念フレームワーク上の資産及び負

債の定義を満たすと考えており、関係者は現行の米国基準の取扱いを支持している。投資家は、料金規制対象企業を評価する際、料金規制資産及び負債の情報を有用と考えている。

- 「実際コストへの調整」だけでは、資産や負債の定義を満たさないのではないか。

### (3) ASBJ の発言の概要

ASBJ からは、本プロジェクトについて適切な対象範囲を設定することが重要である旨を指摘した上で、料金規制事業の特徴について主要な特徴と支援する特徴の双方が重要であり、両者を区別する必要はないという趣旨の発言を行っている。

## 7. リース

IASB 及び FASB は 2006 年より共同して、リースに関する会計基準の改訂作業を行っており、2013 年 5 月に改訂公開草案（以下「本改訂公開草案」という。）を公表した。現在の IAS 第 17 号「リース」では、リース契約をファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類するとされているが、本改訂公開草案では、これを借手が使用权の資産計上を行うモデルに変更することを提案している。

今回の ASAF 会議では、IASB 及び FASB が受け取った 600 通以上のコメントレターに対するフィードバックが IASB 関係者から紹介され、今後の方向性に関して、次のようなコメン

トが示された。

- 再公開草案の提案に対しては、適用により生じるコストについて懸念する意見が多く寄せられており、具体的にどのようなリース取引でコストが問題となるかについて具体的に詳細を把握した上で、どのような単純化が効果的かについて検討したい。
- 改訂公開草案へのコメントを踏まえた再審議は 2014 年 1 月に開始することを予定している。1 月のペーパーにおいて、考えられる選択肢について示す予定であり、2 月中に ASAF メンバーと個別に電話会議等を設定し、フィードバックを得たい。その上で、3 月に予定されている IASB と FASB の合同会議においてプロジェクトの方向性について意思決定をすることを目標としたい。

## 8. おわりに

今回の会議では、概念フレームワークにおける当期純利益を巡る議論に貢献する観点から、ASBJ から「当期純利益と OCI 及び測定」に関するペーパーを提出した。当期純利益の問題は、我が国関係者が一致して関心が高い項目であり、ASAF 会議の場で公式に意見表明を行い議論がなされたことは、大きな意義があったものと感じている。今後、ASBJ では、今回の ASAF 会議において意見発信した内容を出発点として、財務業績を報告する上で当期純利益が果たすべき役割に関する国際的な議論に参画していくことを予定している。