

特別企画

2014年3月開催会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議について

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、2014年3月3日及び4日にロンドンで第4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月号) を参照のこと)。同会議には、ASAF メンバー¹ 全員及び IASB 関係者² が参加した (企業会計基準委員会 (ASBJ) からは、西川委員長 (当時) 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

- 米国財務会計基準審議会 (FASB) Linsmeier 理事によるペーパー「財務業績計算書における表示の改訂モデル」
- 公開草案化に向けた進め方

- 欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) による「複雑性」に関する Bulletin

- (2) リース
- (3) 開示に関する取組み
- (4) 保険契約
- (5) 料金規制事業
- (6) その他

本稿においては、誌面の都合上、「保険契約」及び「料金規制事業」に関する事項を除き、上記の議題について会議の概要をご紹介します。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(財務業績計算書における表示の改訂モデル)

(1) 背景

FASB Linsmeier 理事より、概念フレームワーク (財務業績計算書における表示と測定)

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。

に関連して、「財務業績計算書における表示の改訂モデル：測定に対して生じる可能性のある含意」（以下「本ペーパー」という。）が本ASAF会議に提出され、議論が行われた。本ペーパーは、財務業績の報告モデルの改訂を提案し、測定に対する影響の可能性を探ることを目的としたものであり、主な概要は次のとおりである。

- ① 現在のその他の包括利益（OCI）と純損益の区別には一貫性はなく、基準設定主体が政治的な理由で決定しているにすぎない。
- ② 投資家が特に着目しているのは一株当たり利益（EPS）情報と非GAAP指標（当期純利益から非反復的なものを除いたもの等）であり、これに関する分析を踏まえると、営業利益及び包括利益について、それぞれ反復的なものと非反復的なものを表示することが重要である。このため、営業利益をボトムラインとする「営業利益計算書」と営業利益を出発点として包括利益をボトムラインとする「包括利益計算書」による2計算書を提案する。
- ③ これまで、測定基礎の有用性は貸借対照表の観点から検討されることが多かったが、企業への将来キャッシュ・インフローの金額、時期、不確実性の予測を促進する観点からは、損益計算書の観点から検討することがより目的適合的と考えられる。このため、公正価値情報の目的適合性は、未実現損益が意思決定に有用な情報を提供するかによって判断され、当該判断は資産や負債が満期前に売却又は移転される可能性が高いか否かに依存すると考える。

(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。

- 財務業績の表示のために1つの指標に依拠す

るのでなく、多面的な表示が必要としている点等については同意するが、企業が保有する資産の公正価値情報と業績との間に関連性があると考えている。

- 純利益/OCI 情報を改善しようとせず、削除しようとしている点について同意しない。また、測定については、本ペーパーで示されている考え方は事業モデルに裏付けて検討することが有益であり、ASBJ のペーパー（2013年12月ASAF会議で議論）と併せて追加的な検討をすることを期待したい。

(3) ASBJ の発言の概要

ASBJ からは、主に次の発言を行っている。

- 資産及び負債の測定基礎について、企業の財務業績の観点から決定することが財務諸表利用者にとってより有用としている点について概ね同意する。
- しかし、財務諸表利用者からは、企業の支払能力の表示等の観点から、貸借対照表において公正価値情報を表示することが求められており、現実的には、基準設定において2つの測定基礎が必要となる場合がある。
- このように測定基礎が異なる場合、両者の差異をOCIとして表示することになり、連結環であるOCIは、両者の測定基礎が一致する時点で自動的にリサイクリングされる。

(4) IASB 関係者のコメント

本件について、IASB 関係者から、提案されたアプローチは、OCI に対する圧力を軽減することにつながるかもしれないが、結局、営業利益に政治的圧力の焦点が移動するだけである可能性がある上、純損益は最も多くのものを包含し規律があることから、今後も業績の主要な業績指標であり続けると考えるという趣旨の発言がなされた。

3

概念フレームワーク（公開草案化に向けた進め方）

(1) 背景

IASBより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』に対して寄せられたコメントを踏まえ、今回のASAF会議では、IASBからの要請に基づいてASAFメンバーが作成したコメントの要約とこれを踏まえた公開草案化に向けた進め方（案）に関するペーパーが提示され、議論された。ASAFメンバーから示された進め方（案）の主な内容は、次のとおりである。

- ① 「包括利益計算書における表示—純損益とOCI」については、コメントは一様でなく議論を進めることは容易ではないが、本件を扱わない場合、結果的に、基準の整合性が維持できなくなってしまう（ドイツの会計基準設定主体）。
- ② 「測定」については、測定の目的、事業モデル、会計単位、有用な測定基礎の識別、バイアスの機会の考慮等が主要な論点であるが、IASBが2015年中にプロジェクトを最終化させようとしていることを踏まえると、今後2年間において対処すべきものと、すべきでないものを適切に識別することが重要である（カナダの会計基準設定主体）。

(2) ASAF会議での議論の概要

ASAF会議では、ASAFメンバーから、予定した時間軸に従って進めていく場合、幾つかの論点について今回のプロジェクトにおいて取り扱うことは難しいことから、将来的に、再検討を行うことが必要になるのではないかとといった発言等がなされた。

(3) ASBJの発言の概要

ASBJからは、純損益とOCIのあり方については結論を出すことは容易ではないものの、概念フレームワークに関する取組みの一環として十分に審議し、議論を進めることが必要である旨を発言した。また、測定については、主要な論点として示された点は、重要性が高いほか、相互に関連性を有するため、これらについて同時並行的に検討されることが望ましい旨等について発言した。

4 概念フレームワーク（複雑性）

(1) 背景

2014年2月にEFRAGよりBulletin「より良いフレームワークを目指して—複雑性（Complexity）」（コメント期限：2014年4月30日）（以下「本Bulletin」という。）が公表されている。本Bulletinでは、可能な場合、複雑性を最小化することが重要とした上で、複雑性を「回避不能な複雑性」と「回避可能な複雑性」に区分している。本件について、EFRAG、及びフランス、イギリス並びにイタリアの会計基準設定主体は、基準設定主体や関係者が複雑性を明示的に考慮するよう、概念フレームワーク（理解可能性とコスト便益の制約）において、これに関する議論が含まれるべきとしている。他方、ドイツの会計基準設定主体は、現行の概念フレームワークにおいて、IASBが複雑性の問題を扱うツールが既に存在しているとしている。今回のASAF会議では、こうした見解を踏まえ、複雑性への対応について議論された。

(2) ASAF会議での議論の概要

ASAF会議では、一部のASAFメンバーから、会計基準開発において考慮すべき取決め又は方針書を作成することが有用であるほか、複

雑性の低減にあたっては重要性の概念の適用のあり方について関係者の理解の共有を図ることが重要である等の見解が示された。

(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、複雑性に関連する記述は既にされているが、有用な財務情報の質的特性の議論の一部において表現の改善を図ることは可能かもしれないという趣旨の発言を行った。また、会計基準が理解しづらくなっているという指摘を踏まえ、会計基準の複雑性を基準開発において考慮すべき事項について取決めを文書化することが有用と考えてい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、複雑性について指摘されているすべての点について概念フレームワークで解決することはできないであろうが、会計基準開発の品質管理の向上を通じて早急に対応できる点もあると考えられ、対応可能な点から取り組んでいきたいという発言がなされた。

5 リース

(1) 背景

IASB及びFASB（以下「両審議会」とい

う。）は2006年から共同で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。）を公表している。現行の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、これを借手が使用権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、両審議会による2014年1月の審議結果を踏まえ、借手・貸手の会計モデル、リース要素とサービス要素の区分、少額リース、再測定と変動リースの取扱い等について議論された。特に、借手の会計処理モデルについては、少額リース及び1年内の短期リースについては本基準の対象外とすることを前提として、図表1の3つのアプローチが検討された³。

(2) ASAF会議での議論の概要

ASAF会議では、借手の会計モデルについて、サービス要素が大きい場合に契約全体をサービスとして基準の対象外という見解と併せて、アプローチ1を支持するという見解が多く寄せられた。

(3) ASBJの発言の概要

ASBJからは、主に次の発言を行っている。

- 両審議会によるコンバージェンスに向けた取

図表1：借手の会計処理モデル

現行の会計基準	アプローチ1	アプローチ2		アプローチ3
ファイナンス・リース	タイプA	タイプA		タイプA
オペレーティング・リース	タイプA	不動産以外 タイプA	不動産 タイプB	タイプB

3 本表において、タイプA、タイプBは、本改訂公開草案で定義されているタイプAリース、タイプBリースを指すものとする。

組みが引き続き重要であり、日本の多くの関係者は、両審議会のリース会計についてコンバージェンスがなされない可能性を強く懸念している。

- 日本の関係者は、借手の会計モデルについてアプローチ1又は2が採用されるのであれば、費用対便益の観点から範囲除外をより広く設けることを検討すべきであると考えている。
- リース要素とサービス要素を含む契約における両者の区分に関する提案について同意していない。我々は、主要な要素がリースかサービスかに応じて、全体をリース又はサービスとして会計処理すべきと考える。

(4) IASB 関係者のコメント

IASB 関係者から、議論を踏まえ、主に次のようなコメントが示された。

- 借手の会計モデルについて、ほとんどのASAFメンバーが、目的適合性と複雑性の観点から、アプローチ1を支持していた。ただし、サービス要素を区分する提案について一層の簡素化を図るべきという提案が多く示された。
- 少額リースについては、費用対便益の観点から例外を設けることが必要との見解もあったが、より多くの複雑性を招く可能性があるとして懸念が示された。

6 開示に関する取組み

(1) 背景

IASB は、「アジェンダ協議 2011」のフィードバック等を踏まえて、開示に関する取組みのプロジェクトに着手しており、今回の ASAF 会議では、短期の取組みの1つである「重要性」及び中期の取組みの1つである「IFRS に

おける開示原則」について議論された。

このうち、「重要性」については、財務諸表のうち特に注記に焦点をあてつつ、関係者による重要性の概念の適用判断を支援することを目的とすることが提案された。また、各国基準設定主体に「情報の提供」を要請した上で、各法域や各分野の利害関係者の異なる見解が実務に与えている影響に関する調査研究を行い、重要性に関する追加的なガイダンスや教育文書を開発するか否か、IFRS の開示要求で記述されている文言を明確化するか否か等について検討を行うことが提案された。

さらに、「IFRS における開示原則」については、調査研究活動の目的について、IAS 第1号「財務諸表の表示」、IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」及びIAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の開示の一般原則を見直し、基準レベルの提案を開発することに焦点を当てることとした上で、次の項目について検討を行っていくことが提案された。

- ① IFRS に準拠していない財務情報 (Non-IFRS 情報) の位置付け
- ② 比較情報
- ③ 基本財務諸表間の関係と営業と財務の区分
- ④ 集約のレベル
- ⑤ 注記の目的と境界
- ⑥ 注記情報の編成、場所、形式、つながりに関する原則
- ⑦ キャッシュ・フロー報告
- ⑧ 期中財務報告の開示

上記のほか、差別的開示と比例性の原則については、調査研究を行う可能性のある項目とされつつも、調査研究項目に含めないことが提案された。なお、IASB は今後、調査研究の結果をまとめ、予備の見解を含むディスカッション・ペーパーを公表することを予定している。

(2) ASAF 会議での議論の概要

ASAF 会議では、主に次のような見解が示された。

- 重要性について、米国では、作成者や監査人が拠り所とする判断の枠組みを構築するプロジェクトが開始されており、検討範囲を拡大することが有用ではないか。
- 重要性について取組み自体は支持するが、時間軸が不明確である。重要性は現に適用されている概念であり、できるだけ早急に取り組むべきではないか。
- 財務諸表とその他の情報の境界について明確化を図ることが重要と考えている。また、差別的開示は中堅企業の負荷を減らすために検討してもよいのではないか。
- FASB は、基本財務諸表の表示について、営業、投資、財務に区分する一体性を検討することは重要と考えているが、現時点において、営利企業における直接法キャッシュ・フロー計算書は多額のコストが掛かるため、これに焦点を当てて検討する予定はない。

(3) ASBJ の発言の概要

ASBJ から、主に次の発言を行っている。

- 開示原則に関するプロジェクトの目的について概ね支持する。ただし、費用対便益に見合わない開示要求や過去において関係者から強い懸念が示されて上手くいかなかった提案（直接法キャッシュ・フロー計算書を含む。）を再検討することは効率的でないと考える。
- 各財務諸表には伝えようとする情報の内容にそれぞれ違いがあり、それに応じて異なる役割を担っていることから、一体性そのものを目的化することは適切でなく、各財務諸表によって財務報告の目的が最大限に達成されるか否かを重視することがより重要である。

- 将来ベースの情報については、原則として非財務情報としての開示が適切と考える。また、一部のロールフォワード情報や感応度分析等に関しては、費用対便益の観点から慎重な検討が必要であり、特定業種に絞って要求することもあり得る。

(4) IASB 関係者のコメント

IASB 関係者から、議論を踏まえ、次のようなコメントが示された。

- 重要性に関する提案については、プロジェクトの目的や進め方を含め、ASAF メンバーから概ね支持が得られたと理解した。
- IFRS における開示原則については、財務諸表注記だけでなく、コミュニケーション原則、開示情報の場所、基本財務諸表の表示等を包括的に検討することを通じて、財務諸表の開示の改善につながるように検討していきたい。また、解決可能な論点を識別していくことが重要である。

7 おわりに

今回の会議では、これまで集中的に議論が行われてきた概念フレームワークやリース、保険契約といったIASBにおいて基準設定プロセスの一環として審議されているものに加え、開示に関する取組み及び料金規制事業という現在リサーチ段階であるものの、今後、重要なプロジェクトになることが予定されているものについても議論が行われた。グローバルな基準設定について、このようにリサーチ段階から関与していくことは大きな意味があると考えており、ASAF 会議において、引き続き、有意義な議論が行われることを期待している。