

2015 年下期 会計基準設定主体国際フォーラム（IFASS）会議報告

I. はじめに

会計基準設定主体国際フォーラム（International Forum of Accounting Standard Setters: IFASS）は、各国会計基準設定主体およびその他の会計基準に関連する諸問題に対する関心の高い組織による非公式ネットワークであり、元カナダ会計基準設定主体の議長であり元国際会計基準審議会（IASB）理事であるオマリー氏が議長を務めている。毎年、春秋の2回、会議が開催され、今回の参加者は、英国、ドイツ、フランス、イタリア、ベルギー、オランダ、オーストリア、デンマーク、ノルウェー、スウェーデン、スペイン、オーストラリア、ニュージーランド、台湾、日本、韓国、香港、シンガポール、マレーシア、インド、インドネシア、パキスタン、レバノン、シリア、イラク、米国、カナダ、メキシコ、ブラジル、スーダン、ケニア、ジンバブエ、南アフリカの各基準設定主体等からの代表者に加えて、欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）や他の地域グループの代表者、国際公会計基準審議会（IPSASB）からの代表者など総勢 71 名であった。IASB からはマッキントッシュ副議長ほかが参加した。

企業会計基準委員会（ASBJ）からは、小野委員長、小賀坂副委員長、関口常勤委員、川西シニア・プロジェクト・マネージャーの4名が出席した。

II. 今回の会議の概要

今回の会議は、次の予定表に沿って行われた。

	議題	担当
(2015 年 9 月 29 日)		
1	グローバルな IFRS の論点	ブラダ IFRS 財団評議員会議長
2	各地域グループからの近況報告	各地域グループ代表者
3	国際公会計基準審議会の活動状況	IPSASB
4	前回会議の評価、新議長選出のプロセスとスケジュール等	IFASS 議長
(2015 年 9 月 30 日)		
5	IASB の作業プログラム及びリサーチ・プログラム	IASB
6	IFASS メンバーによるプロジェクト	

	議題	担当
	(1) のれんの減損と償却	日本、イタリア
7	IFRS の適用に係る論点	IASB
8	非営利組織の財務諸表の表示に関する改訂提案の概要	米国
9	時事的な問題	
	(1) コア棚卸資産	インド
	(2) 英国会計基準における財務報告の枠組み	英国
	(3) 非伝統的な市場において資金調達を行っている企業が使用する財務報告の枠組みの種類	カナダ
10	IFASS メンバーによる新規プロジェクト	
	(1) キャッシュ・フロー計算書 - 金融機関に対する論点	EFRAG
	(2) 収益及び費用の純損益又はその他の包括利益への報告	EFRAG
	(3) 投資家による財務情報の使用 - 学術的調査の予備的な結果	EFRAG

1. グローバルな IFRS の論点

会議の冒頭、IFASS 議長から開会の辞が述べられたうえで、プラダ IFRS 財団評議員会議長から、「会計基準設定の役割及び責任」という題目で、3 つの主なトピック（IFRS に対する主要な戦略的課題、体制とその有効性に関する IFRS 財団のレビュー及び IFRS の世界における会計基準設定主体の役割と責任）についてスピーチが行われた。

IFRS に対する主要な戦略的課題については、IFRS が多くの国で採用されており、また IFRS に対する評価も好意的な結果が出ていることから、日本も含め IFRS 適用に向かっている国をより支援することができる旨が説明された。また、体制とその有効性に関する IFRS 財団のレビューについては、現在の IFRS 財団は良い状態であると考えているが、改善の余地を探るため、特に IFRS の有用性の維持、IFRS の首尾一貫した適用、IFRS 財団のガバナンスなどに対して何をすべきかフィードバックを得たいと考えている旨が示された。IFRS の世界における各国の会計基準設定主体の役割と責任については、各国の会計基準設定主体の知見を得るために、IASB が各国の会計基準設定主体と協働していくことが重要であると考えており、さらに何を行っていくべきか考えていきたいとの説明がなされた。

2. 各地域グループからの近況報告

次の組織の代表者より、近況報告が行われた。

- アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG)
- 欧州財務報告諮問グループ (EFRAG)
- ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS)
- 全アフリカ会計士連盟 (PAFA)

3. 国際公会計基準審議会の活動状況

本セッションでは、国際公会計基準審議会 (IPSASB) から、近況及び社会給付について説明がなされた。

近況として、新しい枠組みに基づく IPSASB のガバナンス・レビューが実施されていること、公会計の概念フレームワークを作成したことなどが紹介された。また、公会計において重要性がある社会給付 (公的年金などの社会保険や生活保護などの社会保障) については、その義務の認識及び測定に関する協議文書が公表されており、その内容について説明があった。

4. 前回会議の評価、新議長選出のプロセスとスケジュール等

本セッションでは、前回会議の評価について報告がなされたうえで、今後の計画について説明があった。また、次の IFASS 議長の選出に向けてその立候補の方法について説明があった。

5. IASB の作業プログラム及びリサーチ・プログラム

本セッションでは、IASB エグゼクティブ・テクニカル・ディレクターのシールズ氏から IASB の現在のアジェンダ・プログラムについて説明があった。特に保険契約のプロジェクトについては、有配当契約やヘッジ、経過措置など難しい論点があるが、今年中に審議を完了し、2016 年に新基準を公表したいと考えている旨が示された。また、IFRS 第 9 号「金融商品」の強制適用日に保険契約の新基準を適用することは困難であり、IFRS 第 9 号を先行適用すると会計上のミスマッチが発生する可能性があるため、そのような問題を克服する方法を提案する公開草案が公表される予定があることも示された。

IFASS メンバーからは、リサーチ・プログラムのうち、動的风险管理や資本の特徴

を有する金融商品は難しいプロジェクトであるとの意見が示された。ASBJ からは、開示に関する取組みが重要であるとの発言を行った。

また、IFASS メンバーによる IASB のプロジェクトへの貢献という点では、オーストラリアと韓国が IFRS における職業的判断及び可能性の用語について共同リサーチを行っており、今後発表するとの発言があった。

6. IFASS メンバーによるプロジェクト

(1) のれんの減損と償却

本セッションでは、ASBJ がイタリアの会計基準設定主体（OIC）とともに、のれんの減損と償却プロジェクトの最近の状況について報告した。のれんの減損と償却プロジェクトは前回の IFASS 会議においても説明を行っており、その進展状況が説明された。

2014 年 7 月に ASBJ は、EFRAG 及び OIC と共同でディスカッション・ペーパー（DP）「のれんはなお償却しなくてよいか」を公表しており、ASBJ、EFRAG 及び OIC の委員及びスタッフから構成されるリサーチ・グループの見解として、のれんについては償却及び減損アプローチを再導入することが適切としているほか、減損テスト及び IAS 第 36 号「資産の減損」における開示要求について改善の余地があるとしている。前回の IFASS 会議では、DP に対するフィードバックは様々であり、のれんの償却に焦点を当てるべきという意見もあれば、減損テストの改善に焦点を当てるべきという意見もあった。

2015 年 5 月に ASBJ は、リサーチ・ペーパー（RP）第 1 号「のれんの償却に関するリサーチ」を公表しており、次のようなリサーチ活動の結果を要約している。

- 日本基準に準拠した実務におけるのれんの償却期間のあり方に関する開示情報のレビュー
- のれんの償却に関する会計実務を調査するために、日本の大手上場企業の一部に対して実施したアンケート調査
- 学術文献の限定的なレビュー
- のれんの償却に関する見解についての日本の財務諸表利用者との議論

OIC ものれんの償却に関する作業を継続し、超過収益力が費消される期間を示唆する学術文献をレビューしている。リサーチ・グループによるリサーチ活動から次のような考察が得られたことも説明された。

- のれんの償却年数に関連して、業種によって異なる部分もあるが、超過収益力が影響する期間は平均して 5 年から 10 年であるという結果が得られた。
- のれんの償却パターンに関連して、逓増償却によると減損に関する情報が失わ

れるリスクは軽減されると考えられる。

- のれんの減損テストに関して主に改善すべき分野としては、減損テストの頻度と資金生成単位の認識及びのれんの配分であると考えられる。

ASBJ は、これまでのリサーチ活動を受けて、のれんの償却を支持していることを説明した。これに対して、一部の IFASS メンバーからは、のれんの償却へ基準を大きく変更するよりも減損テストの改善を目指すべきではないかという意見が聞かれた。また、財務諸表利用者の見解をさらに検討するべきではないかというコメントも示された。

7. IFRS の適用に係る論点

本セッションでは、IASB の適用活動担当ディレクターであるスチュワート氏より、IFRS 解釈指針委員会の役割や各法域での IFRS の適用に係る論点について説明があった。IFRS に対する批判として、世界中で IFRS の適用に対する各国の相違が多くあるということが聞かれるが、法域プロファイルによると、各法域における IFRS の修正は稀であるということが示されている。ただし、各法域によって IFRS が異なって適用されているというコメントも聞かれるため、各法域における適用上の論点の把握を改善したいとの考えが示された。

本セッションでは、各法域でのガイダンスの開発につながる論点も含め、各法域における適用上の論点を IASB がどのように把握することができるかについて見解を聞きたいという話があり、IFASS メンバーからは、監査事務所間の見解の相違を取り扱うのが良いのではないかという意見があったが、IASB としては、それは各監査事務所の本部の問題であり、各法域での相違ではないため、今回の把握対象ではないというコメントが示された。また、IFASS メンバーからは、各論点に対する首尾一貫した適用を確保するのは困難な場合があるのではないかという意見もあった。ASBJ からは、IFASS メンバーや世界会計基準設定主体（WSS）メンバーからコメントを入手するのが良いのではないか、また各国の会計基準設定主体において、適用上の論点を把握するフォーラムを設けるように勧めるのが良いのではないかと提案した。

8. 非営利組織の財務諸表の表示に関する改訂提案の概要

本セッションでは、米国財務会計基準審議会（FASB）から、米国における非営利組織の財務報告及びその財務諸表の表示を改訂する公開草案（2015 年 4 月公表）の概要が説明された。米国では、政府機関に対する会計基準については別の会計基準設定主体が担当しているが、非政府機関の非営利組織については FASB が検討しているとのことであった。米国の非営利組織に対する会計基準は、認識、測定及び開示という分野では、

営利企業と類似したものとなっているが、表示については情報ニーズも異なるため、営利企業とは異なったものとなっている。

財務諸表の表示を改訂する公開草案に対する米国の利害関係者からのフィードバックとしては、現在のモデルを修正するという目的は一般的に支持されていたが、細部については賛否が様々であったという説明があった。IFRS 財団による「体制とその有効性に関する IFRS 財団評議員会のレビュー：レビューにあたっての論点」において、IASB の活動範囲を非営利組織に対する会計基準に拡大すべきかどうかという質問が含まれていることもあり、IFASS メンバーからは、国際的にも非営利組織の会計基準を設定すべきではないかという意見が聞かれた。

9. 時事的な問題

(1) コア棚卸資産

本セッションでは、インド勅許会計士協会（ICAI）から、コア棚卸資産に関する論点について説明があった。ここでコア棚卸資産とは、物理的には通常の在庫として識別され、かつ、有形固定資産の操業のために必要とされ、一会計期間以上にわたって有形固定資産項目として表示される最低限の金額であるとされている。このような資産について IAS 第 2 号「棚卸資産」に従って会計処理すべきか、IAS 第 16 号「有形固定資産」に従って会計処理すべきかが論点として説明された。ICAI の見解としては、コア棚卸資産は、次の 2 つに区分して会計処理すべきであるとしている。

- 技術的な設計上の理由で維持されなければならない在庫は有形固定資産として分類（例示：-162 で保存する LNG（液化天然ガス）プラントのパイプラインや貯蔵タンクは、それらが廃棄される場合を除き、熱膨張による損傷を避けるために、常に最低限の量の LNG をその中に恒常在庫として維持する必要がある。）
- 輸送又は貯蔵の手段としてのみ機能するパイプラインやタンクなど、プラントを通常の方法で操業を継続させるために最低限の量の在庫を維持する技術的な設計上の理由がない場合には、棚卸資産として分類（例示：原油又は石油製品はパイプラインを通じて輸送されタンクに貯蔵されるが、輸送目的のためにパイプライン全体が原油又は石油製品で満たされている必要がある。ただし、パイプラインの中の石油は、清掃するために排出し再び注入することができる。）

ICAI の見解に対して、本論点は IFRS 解釈指針委員会が 2014 年にアジェンダから削除した項目であったものの、IFASS メンバーから強く反対する意見はなかったが、固定資産として会計処理する場合、減価償却の耐用年数をどのように決定するのかについては、事実及び状況を考慮する必要があるというコメントがあった。

(2) 英国会計基準における財務報告の枠組み

本セッションでは、英国財務報告評議会（FRC）から、国内のニーズに応えるための IFRS の適用方法について説明があった。英国において、中小企業の資金調達が増えており、中小企業に対する会計基準は、中小企業向け IFRS より要求事項を追加する方向性とするのが良いのか、もしくは IFRS より要求事項を削除する方向性とするのが良いのかという議論があったことが本セッションの背景にあり、英国においては公開協議の結果、旧英国会計基準でも IFRS でもない基準として、財務報告基準 101 号「簡易化された開示のフレームワーク」(以下「FRS 第 101 号」という。)と財務報告基準 102 号「英国及びアイルランドにおける財務報告基準」(以下「FRS 第 102 号」という。)という基準が作成されている。FRS 第 101 号は個別財務諸表に適用可能な基準であり、IFRS から一定の開示免除規定があるため、IFRS より要求事項が削除されている基準である。FRS 第 102 号は、中小企業向け IFRS の対象範囲を拡大し、英国特有の状況を考慮した基準である。したがって、英国では連結財務諸表でない場合に、IFRS、FRS 第 101 号、FRS 第 102 号という基準の選択肢が存在することになっている。

IFASS メンバーからは、英国ではなぜ連結財務諸表以外の財務諸表を作成する必要があるのかという質問があり、基本的には英国の税法で要求されているためであるとの回答があった。また、のれんについては、FRS 第 101 号では償却は認められず減損のみであるが、FRS 第 102 号では償却が認められるという説明もあった。

(3) 非伝統的な市場において資金調達を行っている企業が使用する財務報告の枠組みの種類

本セッションでは、カナダ会計基準審議会（AcSB）から、新しい形態の市場において資金調達を行っている企業が使用するべき財務報告の枠組みの種類について説明があった。カナダでは、特に企業の開業時において、クラウドファンディングや私募のクローズド・エンド型ファンドなどによる資金調達が増加している。多くの法域で、公開企業は IFRS が、非公開企業は中小企業向け IFRS 又は現地基準が適用されており、公的な説明責任がある企業には中小企業向け IFRS を使用することはできないとされているが、IFRS を適用することはコストが大きいため、このような伝統的でない市場における資金調達企業の財務報告の枠組みの種類について議論が起きているという説明があった。

このような議論について、IFASS メンバーからは、各法域においては、規制当局が財務諸表に適用すべき財務報告の枠組みを決定していることが多いとのコメントがあった。

10. IFASS メンバーによる新規プロジェクト

(4) キャッシュ・フロー計算書 - 金融機関に対する論点

本セッションでは、EFRAG が 2015 年 7 月に公表した EFRAG ショート・ディスカッション・シリーズ「キャッシュ・フロー計算書 - 金融機関に対する論点」(以下「本 DP」という。)について、EFRAG から説明があった。本 DP 公表の背景として、IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」は金融機関にも適用されるが、金融機関にとっては、キャッシュ・フロー計算書の有用性は限定的であるとの主張があり、本 DP で代替案が検討されている。

金融機関の経営者はキャッシュ・フロー計算書の情報については経営管理上見ておらず、流動性リスクに関する情報を提供しないため、金融機関にとってキャッシュ・フロー計算書はあまり有用でないという意見がある。また、金融機関の資産及び負債は代替可能であるため、キャッシュ・フロー計算書における営業活動、投資活動、財務活動の 3 区分は有用でないとの批判がある。そのような状況を考慮して、本 DP では次の 2 つが代替案として示されている。

- キャッシュ・フロー計算書を廃止して、流動性の高い資産や満期に関する情報など流動性に関する情報を拡充し、資産及び負債の変動に関する情報を要求する。
- キャッシュ・フロー計算書は残すものの、営業活動、投資活動、財務活動の 3 区分を廃止し、税金に係るキャッシュ・フローを区分掲記するなどの修正を行う。

IFASS メンバーからは、活動の 3 区分に関するものを含む、キャッシュ・フロー計算書に対する批判や懸念に対して同意するコメントが聞かれたが、キャッシュ・フロー計算書は流動性のためだけのものではないというコメントが聞かれた。ASBJ からは、キャッシュ・フロー計算書の基本財務諸表としての有用性に疑義はあるが、EFRAG の代替案は流動性リスクの観点が強く、IAS 第 7 号の目的と整合しないのではないかとの発言を行った。

(5) 収益及び費用の純損益又はその他の包括利益への報告

本セッションでは、EFRAG が 2015 年 7 月に公表した報告書「純損益かその他の包括利益 (OCI) か」(以下「本報告書」という。)について、EFRAG から説明があった。本報告書は、IASB が 2015 年 5 月に公表した公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「概念 ED」という。)に関連して公表されたものである。

概念 ED では、第 7 章「表示及び開示」において、原則として、すべての収益及び費用は純損益計算書に含められるべきとしつつ、純損益から収益又は費用を除外すること

によって、当期における純損益の目的適合性が高められる場合にのみ、OCI に表示され得るという考え方を示している。しかし、どのようにして純損益の目的適合性が高められるのかに関するガイダンスは概念 ED には示されていないため、本報告書が EFRAG から公表されている。EFRAG は、2015 年 3 月の会計基準アドバイザリー・フォーラム(ASAF) 会議で議論された ASBJ によるペーパー「会計基準の設定における『企業の事業活動の性質』の役割」等も参考にしている。

本報告書では、測定基礎の決定にあたっては、財務業績の観点と財政状態の観点に区分して検討することが重要としたうえで、まず財務業績の観点から測定基礎を決定する（これにより、純損益が決定される）ことが必要であり、財政状態計算書と純損益計算書において異なる測定基礎を使用することがあると説明されている。また、純損益の決定方法やどのような場合に OCI が使用されるかについて整理するため、事業モデルを分類することが提案されている（価格変動事業モデル、変換型事業モデル、長期投資事業モデル、負債主導型事業モデル）。

IFASS メンバーからは、事業モデルがどのような単位（例えば、企業単位、セグメント単位）で考えるべきなのか明確ではないというコメントや、業績報告という観点からは、営業利益や非営業利益という区分も検討することが良いのではないかというコメントが示された。

(6) 投資家による財務情報の使用 - 学術的調査の予備的な結果

本セッションでは、EFRAG が投資家によってどのように財務情報が使用されているかについて取りまとめているところであるということが口頭で報告された。

以 上