2014 年 3 月 会計基準アドバイザリー・フォーラム（ASAF）
議事概要

I. 概要

1. 会計基準アドバイザリー・フォーラム（ASAF）会議が、2014 年 3 月 3、4 日に英国（ロンドン）で開催された。ASAF 会議の主な内容は、次の通り。

2014 年 3 月 ASAF 会議出席メンバー（2014 年 3 月 3 日、4 日　ロンドン IASB）

（ASAF メンバー）

組織名	出席メンバー[1]
南アフリカ財務報告基準評議会（PAFA）	Kim Bromfield
欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）	Françoise Flores 他
英国財務報告評議会	Roger Marshall
ドイツ会計基準委員会	Liesel Knorr
スペイン会計監査協会	Ana Martínez-Pina
アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ（AOSSG）	Clement Chan
オーストラリア会計基準審議会	Kevin Stevenson
企業会計基準委員会（ASBJ）	西川 郁生
中国会計基準委員会	Liu Guangzhong 他
ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ（GLASS）	Alexsandro Broedel Lopes
米国財務会計基準審議会（FASB）	Russell Golden
カナダ会計基準審議会	Linda Mezon 他

（IASB 参加者）

Hans Hoogervorst 議長（ASAF の議長）、Ian Mackintosh 副議長、プロジェクト担当理事、担当スタッフ

[1] ASAF 会議では、セッション毎に代理出席が認められているほか、ASAF メンバーがプレゼンテーションを行う場合、追加で担当者が出席することが認められている。このため、例えば、「財務業績計算書での表示の改訂モデル」のセッションでは、FASB の Thomas Linsmeier 理事が出席し、プレゼンテーションが行われた。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

2014 年 3 月 ASAF 会議の議題

議題	審議時間	参照ページ
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	1.5 時間	P.3
公開草案に向けた戦略（セクション 5,6,8）	1 時間	P.7
複雑性	1 時間	P.10
リース	2 時間	P.13
開示に関する取組み	1.5 時間	P.17
保険契約	1.5 時間	P.22
料金規制事業	1 時間	P.26
その他	0.5 時間	P.29

今後の日程（予定）

2014 年：6 月 2、3 日、9 月 25、26 日、12 月 4、5 日

ASAF 会議への対応

2. 今回の ASAF 会議への対応については、企業会計基準委員会のほか、ASAF 対応専門委員会において検討を行った。また、2014 年 2 月 26 日に、「IFRS 対応方針協議会[2]」が開催され、ASAF 会議への対応について意見交換が行われた。

[2] IFRS 対応方針協議会は、財務会計基準機構及び金融庁を事務局とし、企業会計基準委員会、日本経済団体連合会、日本公認会計士協会、日本証券アナリスト協会、東京証券取引所、経済産業省、法務省をメンバーとする。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

II. 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）

3. 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）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る。本ペーパーにおける提案の主な概要は次の通り。

(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過ぎない。

(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。

(4) 損益計算書の観点からは、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(likely to be sold or transferred)か否かに依存する。言い換えると、①経営者が満期前に資産を売却するか負債を決済することについて負のインセンティブ(disincentive)を有しており、②経営者が資産を売却又は負債を決済することを妨げるものがある場合には、公正価値よりも原価による測定の方がより適切と考えられる。

(5) 本ペーパーでは、公正価値と原価の選択について二元的な分析を行っているが、予想キャッシュ・フローの変動と割引率の変動とを区分した上で、どのような場合に割引を行うか、どのような場合に割引率を更新すべきか等について更なる検討が行われることが必要である。

ASAF 会議での議論の概要

4. FASB Linsmeier 理事の説明に対し、ASAF メンバーから主に次のような意見が示さ

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

れた。

(1) 本ペーパーに記載されている多くの点に賛同する。営業キャッシュ・フローに関連するものについては、公正価値は価値創造を理解する上でノイズを生むため、原価が有用と考える。

(2) 財務業績の表示のためには、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、損益計算書における表示と測定とを関係付けようとしている点に同意する。しかし、資産が使用されている際に当該資産の現在価値に情報価値がないと考えるのは誤りであり、英国やオーストラリアにおいて再評価モデルが適用されている企業の財務諸表における再評価後の価額とその後の業績との関係についての調査によって、両者に関連性があることが確認されている。

(3) 大変興味深いペーパーであり、営業利益が表示されるべきとしている点等に同意する。しかし、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、反復/非反復については、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」において既に要求されている。更に、未実現利益に関して貸借対照表における役割が十分に検討されていない。

(4) 測定については、企業固有の測定基礎と市場ベースの測定基礎との選択方法が定かでない。また、本ペーパーで示されている売却の能力やインセンティブは事業モデルに裏付けられるべきと考える。こうした点を踏まえ、追加的な検討をすることが望まれるが、その際、ASBJ のペーパー（2013 年 12 月 ASAF 会議で議論）と共に検討が行われることを期待したい。

ASBJ の発言要旨

5. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

(1) 本ペーパーについては、特に次の点について評価する。

① 資産と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されるとしている点。我々は、2013 年 12 月の ASAF 会議に提出したペーパーにおいて、測定基礎が財政状態と財務業績の双方の観点から決定されるとし、2 つの測定基礎が識別され得るとしていた。但し、仮にこのうちどちらがより重要かと問われた場合、財務業績の観点がより重要と考えており、この点、本ペーパーの趣旨に賛同する。

② 未実現利益の認識が意思決定有用となるか否かは、資産又は負債が満期以前に売却又は移転される可能性に着目して評価を行っている点。当該考え方は、2013 年

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

12 月の ASAF 会議に ASBJ が提出したペーパーで示した考え方と類似している。

③ 反復的か否かの区分を提案している点。反復的なものを区分することによって、企業への正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性を利用者が評価することに資すると考えられる。

(2) 但し、次の点について同意しない。

① 財務諸表利用者からは、財務報告の目的には企業への正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性の評価に資する情報の提供以外に目的があり、このため、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いる。我々は、これらの目的を満たすために、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と考えている。

② 上記の理由から、財務業績の観点とともに、財政状態の観点からも測定基礎を検討し、両者の差額を OCI として表示することが必要となる場合があると考えられる。その場合、連結環である OCI は必ずリサイクリングされる。

(3) 営業利益の有用性は、純損益の部分集合として開示される場合に限られると考える。また、営業利益の表示は、セグメント情報において行うことも考えられる。

その他

6. 本件について IASB 関係者から、次のようなコメントが示された。

(1) 損益計算書の分解表示の重要性を含め、多くの点に同意する。また、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。しかし、提案されたアプローチでは、結局、営業利益に政治的圧力の焦点が移動するだけかもしれない。また、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。

(2) 測定は最も難しい論点であり、コメント・レターでも、具体的な提案はオーストラリア会計基準審議会と ASBJ 以外に示されなかった。但し、ASBJ の提案についても、仮に損益計算書にとって適切でない情報がある場合、財政状態計算書にも適切でないという結論になるのではないか。損益計算書にとってソフトであるということであれば財政状態計算書にとってもソフトであると考える。

(3) 今後、追加的な検討を行うことが考えられる領域として、次の点があるのではないか。

① 測定と表示を結びつけていた点を特に評価するが、原価と公正価値の選

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

択については過度に単純化されており、デリバティブ（オプションを含む）のように決定可能なキャッシュ・フローを有する場合やキャッシュ・フローの変動可能性が高い場合について追加的な検討が必要と考える。

② 資産について、売却されるか否かによって測定基礎を決定することが提案されているが、特に金融機関では、デュレーション・ミスマッチがあるか否かも重要である。

③ 財務諸表利用者がどのように財務情報を利用しているかをより良く分析・考慮することも重要ではないか。財務諸表利用者が、営業項目に関して 3 から 5 年先の中期予測をするとすれば、営業キャッシュ・フローを生み出すマージンの情報が重要ではないか。また、公正価値の変動を単一の項目で表示することが前提とされているようであるが、これを構成要素に分解表示することが重要と考えられる。

④ 本ペーパーの最後で、キャッシュ・フローと割引率について区分して分析することが提案されているが、割引率の変動についてもスプレッドの変動と金利水準の変動とに区分して分析を行うことが考えられる。

7. 最後に、FASB Linsmeier 理事から、本ペーパーは、今後の概念フレームワークの議論における議論の出発点になればとの観点からこれまでによく議論されてきたものと異なる観点から執筆したものであり、本ペーパーにおける議論は十分でない部分も多く、頂いた意見の殆どすべてに同意する、という趣旨の発言がされた。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

III. 概念フレームワーク（公開草案に向けた戦略）

8. 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」（以下「概念 DP」という。）に対して ASAF メンバーから寄せられたコメントを踏まえ、概念 DP の第 8 章「包括利益計算書における表示－純損益と OCI」、第 6 章「測定」、及び第 5 章「負債と持分の区分」に関する今後のプロジェクトの進め方（戦略的な側面）について議論を行うため、IASB からの要請に基づいて ASAF メンバーがペーパーを作成しており、これについて議論がされた。各ペーパーの主な内容は、次の通り。

包括利益計算書における表示－純損益と OCI

9. ドイツの会計基準設定主体が、「包括利益計算書における表示－純損益と OCI」に関する今後の進め方について見解を示している。本ペーパーでは、純損益と OCI について、ASAF メンバーからの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としつつも、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とされている。

測定

10. カナダの会計基準設定主体である会計基準審議会が「測定」に関する今後の進め方について提案を行っている。本ペーパーでは、「測定」に関する主要な論点として、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などを挙げた上で、今回のプロジェクト（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識別することが有用とされている。

負債と持分の区分

11. PAFA の代表者が「負債と持分の区分」に関する今後の進め方について提案を行っている。本ペーパーでは、持分を残余とすること、報告企業、負債の定義に関する一般的な特性に関する追加的説明、会計単位については概念フレームワークで扱うべきと提案する一方、様々なクラスの持分の測定、持分又は負債の定義の例外については概念フレームワークで扱うべきでないと提案されている。

ASAF 会議での議論の概要

12. 今後のプロジェクトの進め方について、ASAF メンバーから主に次のような意見が示された。

（測定、及び包括利益計算書における表示－純損益と OCI）

(1) 予定した時間軸に従って進めて行くことは重要であるが、幾つかの論点について

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

は、再度検討することが必要となるのではないか。

(2) 段階的に進めて行く方法には反対であり、可能な限り統合して検討を進めるべきである。

(3) 測定と包括利益計算書の表示は相互に関連しており、並行して検討がなされるべきである。

（負債と持分の区分）

(4) 負債と持分については、基準レベルのプロジェクトが最終化しない限り、概念フレームワークも最終化できないのではないか。このため、基準の検討と概念フレームワークの検討を並行して進めて行くことを提案する。

ASBJ の発言要旨

13. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

（包括利益計算書における表示－純損益と OCI）

(1) ASAF メンバーからのコメントには様々な見解があり、純損益と OCI のあり方について結論を出すことは容易ではない旨には同意する。

(2) しかし、我々は、一般目的財務報告において有用な財務情報の提供が確保されるためには、主要な財務業績の指標として広く利用されている純損益についてしっかりとした定義を構築することが極めて重要と考えている。このため、我々は、純損益を単なる合計又は小計と捉えずに構成要素とすることを提案しており、IASB が本論点を開示に関する取組みでなく、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、議論を進めることを強く要望する。

(3) 我々は、2013 年 12 月の ASAF 会議において提出したペーパーを出発点として、財務業績を報告する上で純損益が果たすべき役割について更に進めていきたい。

（測定）

(4) ASAF メンバーのコメントにおいて主要な論点とされた点は、その全てが当該目的を達成する上で重要であるほか、相互に関連性を有するため、本来、今回の概念フレームワークの見直しにおいて、これらについて同時並行的に検討がされるべきと考えている。

(5) 但し、仮に IASB が今後 2 年間において概念フレームワークの見直しを完了するという時間軸に従うことを最優先する場合、測定目的に関して次の点について明示されることが特に必要と考える。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

① 測定基礎の決定にあたって、財政状態の観点と財務業績の観点の双方を検討することが必要であり、両者は異なり得る旨

② 財務業績の観点から有用と考えられる測定基礎の決定のあり方は、純損益が財務業績を適切に反映するという目的に関連付けられるべきである旨

（負債と持分の区分）

(6) 負債と持分の区分について、損益を認識すべきかの決定、及び企業の支払能力の表示という 2 つの目的を達成する観点から、負債と資本の間に中間区分を設けることについて検討すべきではないか。また、どのような場合に組込デリバティブを分離すべきかの決定を含め、幅広に会計単位の議論がされることを期待したい。

(7) 他方、資本の構成要素に関する再測定については、持分を残余とした場合、再測定によって持分保有者間の富の移転を表象することは困難と考えられることから、追加的な検討をする必要はないのではないか。

その他

14. 本件について IASB 関係者から、測定については、多くの時間を費やしたからといって議論が進むとは思えず、予定されている時間軸を維持しつつ進めて行きたい、という趣旨の発言がなされた。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IV. 概念フレームワーク（複雑性）

15. 2014 年 2 月に欧州財務報告諮問グループ（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。

16. 本 Bulletin では、複雑性を企業と利害関係者の間の財務報告を通じた効果的なコミュニケーションを阻害するとともに、市場の非効率性を創出し、資本の有効な配分の妨げになるものとしている。このため、可能な場合、複雑性を最小化することが重要とした上で、複雑性を次の 2 つに区分して議論している。
    (1) 回避不能な複雑性・・・事業活動がより高度化され、理解が困難になったことによるもの。
    (2) 回避可能な複雑性・・・基準設定や規制、教育、情報の送信が効果的でなかったために生じるもの。

17. 本 Bulletin において、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の次の箇所において、複雑性に関する議論が含まれるべきとしている。なお、これらは、基準設定主体による簡易的なチェック項目として利用されるべきであるとともに、基準設定主体に対して提案を行う者が留意すべき点であるとされている。

    (1) 理解可能性：情報の表示及び開示は、有用な情報の忠実な表現を達成する上で可能な限りシンプルであるべきである。当該判断を行うにあたって、詳細で複雑な情報についての便益は、他の財務諸表利用者の理解可能性とのバランスで評価されるべきである。一般目的財務諸表は、数少ない専門家以外に理解されないとすれば、それは一般目的とならないという議論があるかもしれない。

    (2) コスト便益の制約：必要となる会計は、有用な情報の忠実な表現を達成するために、可能な限り容易であるべきである。

18. 他方、本 Bulletin において、ドイツの会計基準設定主体は、複雑性は基準設定主体にとって重要な論点と認識しているが、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。

ASAF 会議での議論の概要

19. 複雑性について、ASAF メンバーから主に次のような意見が示された。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(1) 回避可能な複雑性と回避不能な複雑性に関する分析に同意する。FASB は、複雑性を概念フレームワークで取り扱わず、新収益認識基準の開発過程で得られた経験を踏まえ、会計基準の草案においてどのように回避可能な複雑性を減少させることができるかについての方針書を開発した。また、複雑性を減少させる上で概念フレームワークを改善して明確化を図るとともに、過去に開発された会計基準が複雑すぎると考えられた場合、簡素化を図ることが重要と考えている。

(2) 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という見解に同意する。また、財務情報の複雑性は、経営者が置かれている訴訟リスクの環境にも依存するほか、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。

(3) 保険契約やリースのプロジェクトでは複雑性が大きな論点としてなっており、複雑性を減少についてより早期の段階から考慮するようにできるかについて検討することが有用であろう。

ASBJ の発言要旨

20. 本件について、ASBJ からは、主に次の発言を行っている。

(1) 我々は、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概ね既にされていると考えている。しかし、財務情報が過度に複雑になっているという見解も承知しており、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。

(2) 会計基準が読みづらい、或いは、理解しづらくなっているという指摘がある。このため、我々は、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。

その他

21. 本件について IASB 関係者からは、次のようなコメントが示された。

(1) 現在ある複雑性の多くは、会計基準設定プロセスにおいて、比較的単純な原則に従って開発された提案に対する関係者からの政治的な圧力等に対応するために生じたものであり、会計基準の要求事項は、本来、もっと単純であるべきである。

(2) 複雑性について指摘されている全ての点について概念フレームワークで解決することは出来ないであろう。しかし、概念上不明確な点について明確化を

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

図るほか、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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

V. リース

22. IASB は 2006 年より FASB と共同で、リースに関する会計基準の改正作業を行っており、2013 年 5 月に改訂公開草案（コメント期限：9 月 13 日）（以下、「本改訂公開草案」という。）を公表した。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（現在のオペレーティング・リースの資産計上）に変更することを提案している。

23. 今回の ASAF 会議では、次の項目に関して、本改訂公開草案に対するコメントを踏まえ、IASB 及び FASB（以下「両審議会」という。）が検討しているアプローチ及び簡素化の方向性について次の論点について議論が行われた。

(1) 論点1: 借手の会計処理モデル

(2) 論点2: 少額リース

(3) 論点3: 貸手の会計処理モデル

(4) 論点4: 測定

(5) 論点5: リース要素と非リース要素の区分

24. 上記のうち、借手の会計処理モデル（論点 1）については、次の 3 つのアプローチが検討された。なお、いずれのアプローチによった場合でも、次項の少額リース（small ticket leases）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が併せて提案されている。

<table>
<tr><th>現行の会計基準</th><th>アプローチ 1</th><th colspan="2">アプローチ 2</th><th>アプローチ 3</th></tr>
<tr><td>ファイナンス・リース</td><td>タイプ A</td><td colspan="2">タイプ A</td><td>タイプ A</td></tr>
<tr><td>オペレーティング・リース</td><td>タイプ A</td><td>不動産以外
タイプ A</td><td>不動産
タイプ B</td><td>タイプ B</td></tr>
</table>

25. また、少額リース（論点 2）については、2014 年 1 月における両審議会の共同会議において、短期リースの定義をリース期間の定義と整合させる方法等がスタッフから提案されていた。今回の ASAF 会議のアジェンダ・ペーパーでは、これに加えて、次の案が記述されていた。

(1) 例えば、非流動資産の 5%未満しかリースを有さない企業に対して適用範囲の除外とする。

(2) 以下の双方を満たすものを適用除外とする（ノート PC、ウォーター・サーバ

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ー、オフィス家具をイメージ)

① 資産の個別の価値が小さい

② 特別仕様ではない

ASAF 会議での議論の概要

26. 各論点について、ASAF メンバーから主に次のような意見が示された。

(論点1: 借手の会計処理モデル / 論点5: リース要素と非リース要素の区分)

(1) サービス要素についてオンバランス化されることについて強い懸念が示されていることから、サービス要素が小さい場合に全体をリースとする一方、サービス要素が大きい場合に全体をサービスとして基準の対象外としてはどうか。その上で、アプローチ 1 を支持する。

(2) コピー機のリース等、殆どがサービスと考えられるものがある。契約に含まれる構成要素に独立した客観的な価格がない場合、リースが単独で存在しないことを示すことになるのではないか。

(3) 契約にリースを含む場合、少なくとも負債が存在するため、一部をリース要素として区分してオンバランスにする必要があるのではないか。

(4) 理解容易性、複雑性やストラクチャリング機会の削減等の理由から、アプローチ 1 を支持する。

(5) アプローチ 3 又は IAS 第 17 号の維持又は改善を支持する。

(論点2: 少額リース)

(6) 一般的な重要性の概念に依拠するだけで十分である。

(7) ポートフォリオ・ベースで基準を適用する簡素化の案は、どのようなものが想定されているか明確でない。

(8) 一般的な重要性の概念の適用では十分でなく、個別資産のレベルで適用できるようにすべきである。また、短期リースの閾値を拡張する案について最も支持が示されたほか、コア・ノンコアの区分についてはこれが上手く定義できれば最も支持が得られると考える。

(論点3: 貸手の会計処理モデル)

(9) アプローチ 1 を支持する。

(10) 新収益認識基準との整合性の観点から、アプローチ 2 を支持する。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(11) アプローチ 3 は課題が多く、アプローチ 1 とアプローチ 2 のいずれかが適当と考える。

(12) 借手の会計処理モデルとの整合性を確保するため、転リースについて適切なガイダンスが必要。

（論点4：測定）

(13) リース期間又は変動リース料については、見直しをしない方法を支持する。

(14) リース期間及び変動リース料ともに、当初の見積りと比較して重大な変更があった場合にのみ見直しを要求することを支持する。

(15) リース期間及び変動リース料の支払いの見直しについて、例外を設けることに反対する。

ASBJ の発言要旨

27. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

（論点1：借手の会計処理モデル / 論点5：リース要素と非リース要素の区分）

(1) 日本の多くの関係者は、両審議会のリース会計の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。我々は、これまで両審議会がコンバージェンスを目指してプロジェクトに費やしてきた努力を高く評価しており、コスト便益のバランスを達成する共通の解決策のために、再度の公開草案化も含め、より十分な審議を行うべきと考える。

(2) 日本の関係者は、アプローチ 1 又は 2 が採用されるのであれば、コスト便益の観点からは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ほか、アプローチ 3 は、適用コストを低減するため、検討の余地があると考えている。

(3) 我々は、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、全体をリースまたはサービスとして会計処理すべきと考える。

（論点2：少額リース）

(4) 多くの日本の作成者は、リース・プロジェクトを完了する前に、IASB が主要な資本市場（例えば、日本を含めアジア、欧州、米国及びその他の地域・国）でオフバランスの扱いで会計処理されているオペレーティング・リースの実態について調査を行うべきであると強く主張している。

(5) さらに、多くの日本の作成者は、IASB はコストと便益のバランスを考慮して大胆

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

な救済措置を提供すべきと考えており、解約不能なリース料の残高の合計が借手の総資産に対して重要性に乏しい場合には、リース契約をオペレーティング・リースとして会計処理することを認めるべきであると主張している。

（論点3: 貸手の会計処理モデル）

(6) 我々は、借手の会計処理は使用権資産に焦点を当てている一方、貸手の会計処理は原資産に焦点を当てており、借手と貸手の会計処理について対称性は必要ないと考えており、アプローチ 1 を支持する。これは、使用権の概念を貸手の会計処理モデルに導入する場合、貸手が残存資産の価格について一定レベルのボラティリティに晒されている場合にさえリース開始日に一括で収益を認識することになり得るためである。

その他

28. 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。

(1) 論点１、5：殆どの 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。但し、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。

(2) 論点 2：少額リースについては、費用対効果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。

(3) 論点 3：アプローチ 1 又はアプローチ 2 に支持が示された。

(4) 論点 4：再測定と変動リースの扱いについては、異なる見解が示された。変動リースについては再評価を行うべきでないという見解や再測定を行うことを要求する閾値を上げるべきであるという見解が示された。また、再測定については、コストを削減させる方法を検討すべきという見解が示された。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

VI. 開示に関する取組み

29. IASB は、「アジェンダ協議 2011」のフィードバック等を踏まえて、報告企業の外部の利用者との財務情報に関するコミュニケーションを改善してより効率的にする目的で、開示に関する取組みのプロジェクトに着手している。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。IASB スタッフによる提案の概要は、次の通り。

（重要性）

30. 重要性については、この取組みの目的について、作成者、監査人、規制当局が重要性の概念を適用する際の判断の使用を支援することを通じて、財務報告をより意味のあるものにすること、範囲について、財務諸表全体の重要性の適用に対処するとしつつも特に注記に焦点をあてることが提案された。

31. また、重要性の概念に関して、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、各国基準設定主体に情報の提供を要請することが提案された。さらに、この調査研究の結果に基づき、重要性に関する追加的なガイダンスや教育マテリアルを開発するか否か、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を検討し、調査研究と並行して、重要な会計方針に関するガイダンス又は教育文書の作成を開始することも提案された。

（IFRS における開示原則）

32. IFRS における開示原則については、この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が提案された。また、調査研究を進めるにあたっては、概念フレームワーク・プロジェクトで受領したフィードバックや表示及び開示に関する一段上のガイダンスの開発と矛盾しないことに留意するとともに、財務諸表表示プロジェクトで受領したフィードバックをレビューし、この調査研究活動における検討に役立てることが今後の予定として示された。

33. 調査研究項目として提案されている具体的な項目は次のとおりである。
    (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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(6) 注記情報の編成、場所、形式、繋がりに関する原則分
(7) キャッシュ・フロー報告
(8) 期中財務報告の開示

34. 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、予備的見解を含むディスカッション・ペーパー（DP）を公表することを予定している。

ASAF 会議での議論の概要

35. IASB スタッフからの提案に対して、ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

（重要性）

(1) 提案されている目的は概ね妥当だが、もう少し範囲を拡大すべきではないか。例えば、米国では、重要性は会計基準でなく法的な概念と捉えられており、実務では最高裁判所の判例が参照されている[3]。このため、FASB は、SEC の委員会による提案を踏まえ、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に取り組んでいる。また、重要性の判断は、訴訟リスクの環境、監査におけるサンプリング及び監査人から監査委員会への虚偽記載の伝達範囲にも関連している。更に、「次の項目を開示しなければならない(shall)」という開示要求について、作成者や監査人による判断の行使を促すような方向に改めるべきと考えている。

(2) 重要性は監査人や規制当局による行動のあり方と関連するため、例えば、国際監査・保証基準審議会（IAASB）や証券監督者国際機構（IOSCO）と連携して進めることを支持する。

(3) 取組自体は支持するが、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、出来るだけ早急に取り組むとともに、開示要求の改善と並行して進めることが必要ではないか。

(4) 期中財務報告の重要性について、年度と同レベルとすべきか、半分のレベルとすべきかについて検討すべきではないか。

(5) 重要性に関する表現として、material のほか、significant 等多くの用語があり、

[3] 会計基準では、重要性の概念を「利害関係者の判断を誤らせるだろう(would)」ものとしているのに対して、判例では「利害関係者の判断を誤らせうる(could)」ものとされているものがある点について相違が指摘されている。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

これらの関係について明確化することが有用ではないか。

（IFRS における開示原則）

(6) 調査研究項目として提案されている論点のすべてについて検討することを支持するが、全てを 1 つのプロジェクトで検討する必要はないと考えている。なお、プロジェクトを進めるにあたっては、以前行われた財務諸表の表示プロジェクトで上手くいかなかった領域を識別することが重要である。

(7) 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良いのではないか。

(8) 調査研究項目とされている論点のうち、特に将来志向の情報に関して、監査可能性等の点を踏まえ、財務諸表注記の目的及び境界を明確化することが特に重要と考えている。また、期中財務情報における注記のあり方についても、報告期限との関係も踏まえ、検討することが有用と考える。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・フロー計算書はコストが多額に掛かるため、これに焦点をあてて検討する予定はない。Non-GAAP 情報の利用については、基準設定主体が対応することは困難と考えている。

(9) 相互参照を利用する開示要求については監査対象の観点からも検討する必要がある。また、期中財務報告については各国の規制による影響を強く受ける。Non-IFRS 情報については、営業利益等、利用者にとって有用なものは会計基準で個別に要求されていないものでも Non-IFRS 情報に該当しないとの見解があり、この点について検討することを提案する。

(10) FASB は、企業規模によって開示のあり方を変えるべきでなく、公開企業か非公開企業かで開示のあり方を区分すべきと考えている。また、金融機関と非金融機関とで開示を区分することは可能と考えられるが、これは概念的なレベルというよりも、基準レベルの議論と考える。

ASBJ の発言要旨

36. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

（重要性）

(1) 我々は、概念 DP に対するコメントで示した通り、重要性に関する IASB の取組みを支持している。但し、重要性の適用のあり方が各法域で大きく異なり、同じ法域内であっても複数の法制や多数のガイダンス及びルールが存在していることを

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

踏まえると一般的な共通原則を見出すことは困難であるほか、仮に共通原則を見出せたとしても、意味のある形で会計基準に反映することはできないのではないか。このため、調査研究の実効性について懸念している。

（IFRS における開示原則）

(2) 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が、利用者にとって必ずしも目的適合的でない情報が多く開示されるようになっているという指摘を踏まえつつ、効果的な開示のあり方について検討を行うことが重要である。但し、費用対効果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を再検討することは効率的でないと考える。

(3) 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。

(4) 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、一部のロールフォアード情報や感応度分析等に関しては、費用対効果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かもしれない。

(5) キャッシュ・フロー報告は、財務諸表利用者から利益情報の質の評価に主に使用されているという見解が示されているほか、実証研究においても利益情報と比較して、キャッシュ・フロー情報と株価との関連性は強く裏付けられていない。また、概念フレームワークの発生主義会計の記述を踏まえると、財政状態計算書及び包括利益計算書よりも位置づけが低いと考えられる。このような理由から、直接法のキャッシュ・フロー計算書については、過去に多くの関係者から強い懸念が示された。同じような議論の仕方をすれば同様の結果となるため、十分に注意が必要である。

(6) 期中財務諸表における注記事項については、どのような情報を開示すべきかに関するコアとなる原則を明確化することが望まれる。

その他

37. 本件について IASB 関係者から、次のようなコメントが示された。

（重要性）

(1) 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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

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）

(2) 本プロジェクトにおいては、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いて検討していきたい。

(3) 調査研究段階終了後、公開草案の草案に向けた議論を行っていくことを踏まえると、解決可能な論点を識別していくことが重要である。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

VII.　保険契約

38. IASB は 2013 年 6 月 20 日に改訂公開草案「保険契約」（以下「本改訂公開草案」という。）を公表しており、これに対して 194 通のコメント・レターが提出された。

39. コメント・レターでは、保険契約を現在価値で測定する会計モデルをベースに基準を最終化する点について広く支持されたほか、FASB とのコンバージェンスは重要であるが、それを理由に基準の公表をさらに遅らせるべきではないとの見解が示された。また、契約上のサービス・マージン（CSM）のアンロックと移行措置に関しては、広く支持が示された。

40. 他方、コメント・レターでは、主に次の点について本改訂公開草案における提案に対して反対意見が示された。
    (1) ミラーリングに関する複雑性
    (2) OCI に表示することを強制することによって会計上のミスマッチが生じる点
    (3) 保険契約収益の表示

41. 上記を踏まえ、IASB スタッフからは、今後の再審議において主に次の点を優先して審議する方針が示されている。
    (1) OCI 及び有配当契約に関する複雑性及び会計上のミスマッチに対する懸念への対応
    (2) 移行措置と CSM のアンロックについての更なる簡便化及び明確化
    (3) 保険契約収益の表示に関する費用対便益等の観点からの懸念への対応

42. 上記を踏まえ、今回の ASAF 会議では、コメント・レターの分析やアウトリーチ及びフィールドワークの結果等の要約が説明された上で、次の 3 点について議論がされた。
    (1) 割引率の変動による影響について純損益に表示することを許容すべきか、その場合に一定の制約が必要か。
    (2) CSM 残高がゼロになり損失が認識された後、将来の未稼得利益が拡大する方向の見積りの変更があった場合、利益を認識すべきか。
    (3) 保険契約収益についてグロス表示を要求すべきか。要求しない場合、どのような対応が適切か。

ASAF 会議での議論の概要

43. 上記の各論点について、ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

（割引率の変動に関する影響の表示）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(1) 議論の出発点として、会計上のミスマッチを防止するとともに、事業モデルを反映する観点から「負債主導型のアプローチ」を採用すべき旨を認識した。この場合、FV-OCI で表示する資産の範囲を拡大するとともに、保険契約負債について現在価値測定を行う必要があるが、割引率の変動について OCI に表示する公開草案の提案については、既に保険契約負債の変動をすべて純損益に認識している企業（英国等）から会計上のミスマッチの観点から反対があった。このため、OCI による表示と純損益による表示について、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づく企業レベル又はポートフォリオレベルの会計方針の選択として認める方法を提案する。

(2) 保険契約負債の変動について純損益に表示する旨を原則とすべきだが、資産と負債とを対応させるリスク管理が行われている場合、ポートフォリオレベルでヘッジ会計に類似した会計モデルを許容することを支持する。

(3) 保険契約負債の変動について純損益に表示する旨を原則としつつ、リスク管理戦略と整合させてポートフォリオレベルで OCI による表示を選択する方法を支持する。なお、本会計基準が「保険契約」の会計基準であり、銀行にも使用されることを踏まえると、IFRS 第 9 号「金融商品」の会計処理と異なるべきか、異なる場合、その理由についても十分に検討する必要がある。

(4) 銀行セグメントと保険セグメントでは資金調達の期間が本質的に異なる。一般ヘッジ会計は、保険契約負債に関する会計上のミスマッチを解決する手段となりうるが、十分ではないかもしれない。また、マクロヘッジ会計については会計上のミスマッチを解決しうる可能性はあり、今後、保険契約負債も範囲に含めて検討する必要がある。

(5) 保険契約負債を FV-PL で測定する旨を要求しつつ、金融資産に FV オプションを適用すれば会計上のミスマッチが解決するという見解があるが、IFRS 第 9 号で保険負債を対象とした会計上のミスマッチが認められるかについては定かでない。

(6) （「OCI を使用する事業モデルはどのようなものか、また純損益による表示が良いという見解がある一方、なぜ OCI による表示が必要と考えるのか」という質問に対して）保険は長期の事業モデルによるものであり、短期的なボラティリティを純損益に反映させることは長期のマージンを適切に表示することを妨げることになる。なお、欧州でも保険契約の変動のすべてを純損益に表示している企業もあるが、当該企業では純損益の内訳を非財務情報として開示している。

(7) 割引率の変動の影響について OCI に表示することを支持している。仮に選択肢を

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

認める場合、保険契約負債でなく、金融資産に認めるべきと考える。

（CSM の会計処理）

(8) CSM に関して一旦損失が認識された後に生じたプラスの見積りの変動は、損失が認識された範囲で利益に認識すべきである。また、リスク調整の変動について CSM の調整として認識すべきである。

(9) リスク調整の変動を CSM で調整する場合、リスク調整を区分する意味があまりなくなってしまうのではないか。

（保険契約収益の表示）

(10) EFRAG は、以前、保険収益のグロス表示を支持していたが、認識時点で区分されなかった預金要素を表示で区分する方法は複雑かつ恣意的であると考えるようになっており、現時点では要約マージンアプローチを支持している。

(11) 保険料配分アプローチをビルディング・ブロック・アプローチの簡便法と捉えるのであれば、両アプローチで表示方法が異なるべきでないのではないか。

ASBJ の発言要旨

44. 本件について、ASBJ から、主に次の発言を行っている。

(1) 我々は、割引率の変動が保険契約負債の測定に与える影響について OCI に表示することを要求する提案を原則として支持している。ただし、保険契約負債に対応する資産との関係で、会計上のミスマッチが生じることもあることから、こうした会計上のミスマッチを削減又は解消するために、一定の状況が満たされる場合には、割引率の変動に起因する保険契約負債の再測定差額を純損益に表示することが考えられる。一定の状況の判断にあたっては、企業のリスク管理目的や使用する商品の商品性を考慮することも考えられる。

(2) 我々は契約が不利になった時点で損失を純損益に認識し、その後に有利な変更があった場合は、純損益に認識した損失の範囲で利益を認識し、それを上回る部分のみを CSM に認識することが適当と考えている。また、仮にリスク調整の変動を CSM で調整することとした場合、そもそも CSM とリスク調整を区分する必要性が乏しくなるのではないか。

(3) 保険契約収益をグロス・ベースで表示することによって、財務諸表利用者による保険契約に関する財務業績の理解を促し、保険者間及び保険者の時系列での収益性分析等に資すると考えられる。このため、我々は、本改訂公開草案における提

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

案そのものは支持していないが、保険契約収益をグロス・ベースで表示することは支持している。

(4) 我が国の市場関係者からは、本改訂公開草案によると、移行時に企業の資本状態が適切に反映されない（場合によっては、資本不足となりうる）という強い懸念が示されている。これは、保険契約の引受時点から金利が大幅に低下していることを背景に、負の OCI が資本の部に表示される一方、当該金額を吸収する費差益や死差益が負債に表示されるためである。この点、移行時における措置が必要との見解が示されている。

その他

45. 本件について IASB 関係者から、次のようなコメントが示された。

(1) 割引率の変動の影響については、OCI に表示することを強制するのではなく、選択肢を認めるべきという見解が多かった。仮に選択肢を設ける場合、会計上のミスマッチの解消と負債主導の事業モデルであることを踏まえた資産・負債の管理方法の 2 つが重要な視点になるという見解が多かった。

(2) CSM に関して一旦損失が認識された後に生じたプラスの見積りの変動は、損失が認識された範囲で利益に認識すべきであるという見解、リスク調整の変動について CSM の調整として認識すべきであるという見解が殆どであったが、リスク調整を区分することが費用対効果に合うか否かについては引き続き検討したい。

(3) 保険契約収益の表示については、本改訂公開草案の提案は多くの支持がされていないものの、ボリューム情報について引き続き重要と認識されている旨を確認した。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

VIII. 料金規制事業

46. 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。当該公開草案は、原価型料金規制(cost-of-service regulation)を対象として、規制資産・負債を財政状態計算書に認識することを提案するものであったが、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さないのではないかというコメントが寄せられたほか、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、審議の結果、2010年9月にプロジェクトを中断することとされた。

47. その後、2011年における「アジェンダ協議」のフィードバックを踏まえ、IASBは2012年9月にプロジェクトを再開することを決定した。IASBは、本プロジェクトにおいて、料金規制事業の会計処理について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「規制繰延勘定」を2014年1月に公表した。一方、長期的な取組みとして、料金規制活動の会計処理の検討を進めている。

48. 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、当該結果を踏まえ、ディスカッション・ペーパー（DP）の公表を目指して審議を行っている。DPで検討することが予定されている論点は、主に次の通りである。
    (1) 「料金規制」をどのように定義すべきか。
    (2) 料金規制事業のガイダンスにどのような範囲を含めるべきか。
    (3) 料金規制事業が創出する権利及び義務は概念フレームワークの資産及び負債の定義を満たすか。その場合、どのよう資産及び負債の種類か。

49. 今回のASAF会議では、前回のASAF会議、料金規制活動作業グループ会議、IASB会議等において示されたコメントを踏まえ、DPで分析対象とすべき料金規制の対象について新たな提案が示されたほか、現在開発が進められているIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「新収益認識基準」という。）における原則や会計モデルとの関係についてIASBスタッフによる分析が示された上で、議論がなされた。IASBスタッフからの主な提案及び分析は、次の通り。

（DPで分析対象とする料金規制事業の範囲に関する提案）

50. DPにおいて分析を行う対象は、顧客が料金規制の対象となっている財・サービスを単独の供給者から購買する以外に殆ど選択肢がない場合に最もよくみられる次の要件を満たす公式な料金設定の枠組みを有する料金規制事業であるとする。
    (1) 競争がないか、又は、殆ど存在しないこと。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(2) 次に記載する規制上の保護を提供するように、料金のパラメータが設定されること。

① 顧客にとって、より安定的な供給と手頃な価格を確保する

② 料金規制企業の財務的健全性を確保する

(3) 料金規制がされる財・サービスの供給の品質及び利用可能量、並びに当該企業の他の料金規制活動を維持するパラメータを設定すること。

(4) 法的に執行可能で、料金規制企業と料金規制機関の双方を拘束する権利・義務を生じさせること。

51. DP における分析対象は、上記に加え、許容可能な収益（allowable revenue）と顧客に請求可能な収益(billable revenue)とのミスマッチを補正するために将来の収益に関して顧客に請求される価格を調整するメカニズムが存在することも前提とする。

（新収益認識基準における原則や会計モデルとの関係についての分析）

52. 新収益認識基準における原則や会計モデルを料金規制活動にそのまま適用することはできないが、料金規制機関と料金規制企業の間の規制上の合意は、顧客との契約と多くの類似点がある。このため、新収益認識基準における要求事項に次の相違に関する修正を加えた考え方をベースに開発された会計モデルの概要を DP に含める。

(1) 料金規制機関と料金規制企業の間の料金の合意は、顧客との契約の定義を満たさないこと

(2) 多くの料金規制活動は、顧客に対する資産の移転を伴わないため、履行義務の定義を満たさないこと

ASAF 会議での議論の概要

53. 上記の各論点について、ASAF メンバーから、主に次のような意見が示された。

（DP で分析対象とする料金規制事業の範囲に関する提案）

(1) 「競争がないか、又は、殆ど存在しないこと」という要件は、「需要が非弾力的である」又は「公共目的のために競争が制限されている」に修正した方が良いのではないか。

(2) 提案されている対象範囲で概ね問題ないのではないと考えるが、市場規制を対象外とすべきかについて DP で見解を求めてはどうか。

(3) 提案されている対象範囲によると殆どの料金規制事業が対象外になるため、結果

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

として、関係者の多くが自分には関係ない議論と考えてしまう可能性があるのではないか。

（新収益認識基準における原則や会計モデルとの関係についての分析）

(4) 新収益認識基準を参照して検討を進めるより、資産・負債の定義に照らして検討を進めていった方が良いのではないか。新収益認識基準を適用して検討を行った場合、繰延費用やOCIによる表示等が必要になってくるのではないか。

(5) 新収益認識基準を参考にした会計モデルも、DPにおいて検討をすることは良いのではないか。

(6) 料金規制機関は新収益認識における顧客に該当しないため、料金規制事業にこれを適用しようとした場合、自家保険や製品保証を含む他の会計処理の考え方にも影響があるかもしれない。また、収益認識の時期、金額をどのように決定するかを含めて多くの論点が生じるだろう。

ASBJの発言要旨

54. 本件について、ASBJからは、主に次の発言を行っている。

(1) DPにおいて、まずは、比較的単純な料金規制事業に絞って分析を進めていこうとするIASBスタッフの提案を支持する。

(2) 新収益認識基準における原則や会計モデルとの関係については、料金規制企業と料金規制機関との間に仮想的な契約があると想定する考え方自体は理解するが、こうした契約においては、料金規制企業から料金規制機関に対する財・サービス移転の履行義務が識別できない。このため、我々は当該考え方に基づいて検討を進めることに反対である。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

IX. その他

55. IASB は、2012 年 11 月に公開草案「持分法：その他の純資産変動に対する持分変動（IAS 第 28 号の修正)」(以下「本公開草案」という。）を公表している。本公開草案では、①投資者が、投資先の純資産の変動のうち投資先の純損益又はその他の包括利益（OCI）に認識されておらず、受け取った分配でないもの（その他の純資産変動）に対する持分を、投資者の資本に認識するようにするとともに、②投資者が持分法の使用を中止する時に、過去に認識した資本の累計額を純損益に振り替えることが提案されていた。

56. 本公開草案における提案に対しては、寄せられたコメントのうち 4 分の 3 程度が反対していた（ASAF メンバーも多くが反対)。しかし、IASB は、2013 年 12 月会議において、公開草案の提案について課題を認識しつつも、実務上の不統一に対処するための短期的な解決策として、概ね公開草案の提案通りに最終化することを暫定決定したほか、2014 年 2 月会議において追加的な議論を行っている。

57. 今回の ASAF 会議では、2013 年 12 月会議の暫定決定に基づく修正に対して、EFRAG から主に次のような理由から強い懸念がある旨が表明された。

(1) 資本直入によって認識する取引のカテゴリーは削除されており、暫定決定されたアプローチは、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」において示されている原則と整合していないこと
(2) 暫定決定されたアプローチは、限定的な修正において、実務的な便法として採用されるべきでなく、概念的な基礎に基づいて決定される必要があること
(3) 暫定決定されたアプローチを進める場合、利用者が、将来的に、第 3 の業績計算書を必要とすることにつながること

58. これに対して、ASBJ から、IASB による暫定決定は資本取引と損益取引という会計上重要な区分を曖昧にするものであり、EFRAG の懸念に同意するという趣旨の発言を行ったが、他のメンバーから特段の追加的な発言は示されなかった。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。