

2020年10月 会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF)

議事概要

I. 概要

1. 会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議が、2020年10月2日にウェブ会議により開催された。ASAF 会議の主な内容は、次のとおり。

2020年10月 ASAF 会議出席メンバー

(ASAF メンバー)

組織名	出席メンバー
パン・アフリカ会計士連盟 (PAFA)	Raymond Chamboko
アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG)	Shiwaji Bhikaji Zaware 他
企業会計基準委員会 (ASBJ)	小賀坂委員長、川西副委員長、 矢農常勤委員
中国財政部会計司 (MOF-ARD)	Yu Chen
韓国会計基準委員会 (KASB)	Jae-Ho Kim
欧州財務報告諮問グループ (EFRAG)	Chiara Del Prete 他
フランス国家会計基準局 (ANC)	Patrick de Cambourg 他
イタリア会計基準設定主体 (OIC)	Alberto Giussani 他
英国財務報告評議会 (FRC)	Mark Babington
ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS)	Rodrigo Andrade de Morais
カナダ会計基準審議会 (AcSB)	Linda Mezon
米国財務会計基準審議会 (FASB)	Jim Kroeker 他

(IASB 参加者)

Sue Lloyd 副議長、鈴木理事、担当スタッフ

2020年10月ASAF会議の議題

議 題	予定 時間	実際 時間	参照 ページ
のれん及び減損	90分	65分	3
共通支配下の企業結合	30分	35分	9
FASB 概念フレームワーク公開草案（財務諸表の 構成要素）	30分	30分	16
プロジェクトの近況報告と次回ASAF会議の議題	15分	10分	21

今後の日程(予定)

2020年12月10日及び11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。

II. のれん及び減損

議題の概要

3. 本年 3 月に IASB が公表したのれんの会計処理及び開示に関するディスカッション・ペーパー「企業結合 — 開示、のれん及び減損」(以下「DP」という。)¹に関するアウトリーチについて、ASAF メンバーに対し、次の項目に係るインプットが求められた。

- (1) これまでに実施したアウトリーチ及びフィールドワーク並びに今後の予定
- (2) DP における予備的見解に関連して得られたフィードバック
 - ① IASB が受け取った初期フィードバックと同様又は異なる内容か。
 - ② 識別された問題のいくつかを IASB が解決する方法について提案はあるか。
 - ③ その他のコメントはあるか。

ASBJ からの発言の要旨とこれに対する参加者の主な発言

4. ASBJ からの主な発言の要旨は次のとおりである。

(本プロジェクトの目的について)

(1) これまでのアウトリーチにおいて、我が国の関係者は、企業が投資者に取得に関するより有益な情報を提供できるかどうかを探るといふ本プロジェクトの目的には納得しておらず、IFRS 第 3 号「企業結合」の適用後レビューで提起された問題(「too little, too late」に関する問題等)を解決することが目的であるべきだと強く主張している。この点、DP における提案はこの問題に対応していない。

(開示の改善について)

(2) DP の提案について、財務諸表利用者と財務諸表作成者の見解は分かれており、検討にあたり解決すべき課題が 2 点ある。

- ① 提案は、取得に関する背景情報や補足情報を提供するのみで、のれんや減損損失の状況を直接扱うものになっていない。
- ② 「財務報告に関する概念フレームワーク」や IFRS 基準において、何を財務諸表

¹ 次のウェブサイトを参照のこと。

<https://www.ifrs.org/news-and-events/2020/03/iasb-publishes-goodwill-discussion-paper/>

の注記に記載すべきかの境界線が明確にされていないため、DP で提案されている開示についても記載箇所をめぐり議論が進展していないように思われる。

(償却の再導入について)

- (3) のれんの償却を再導入すべきかに関する議論の新しい証拠は必ずしも DP が公表されてからのものだけではなく、IFRS 第 3 号「企業結合」が公表されてからのものも新しい証拠と言えるのではないか。この点、2016 年 10 月に ASBJ が公表したのれんの残高に関する定量的調査の Research Paper²において指摘した、のれんの残高が積み上がっていることも新しい証拠の 1 つであると考えられる。

(米国会計基準とのコンバージェンスについて)

- (4) FASB と IASB が緊密に協力して議論を進め、それぞれが我々の望む方向に向かって会計基準を開発していくことを期待している。

5. ASBJ からの発言に対する参加者の主な発言は次のとおりである。

(本プロジェクトの目的について)

- (1) DP の提案内容と解決すべきのれんに関する会計上の課題とがリンクしていないことを懸念している。
- (2) 投資者は取得金額の妥当性や取得の成否など、取得について総合的に考えている。関係者の中には、のれんそのものや、償却の再導入の是非について議論を行えばよいとの意見の人もいるかもしれないが、それらは会計上の概念であり、IASB の立場からすると、取得に関する良質な情報に焦点を当てる考え方は、この提案の中で重要な部分だと考えている。(IASB Lloyd 副議長)

(開示の改善について)

- (3) 財務諸表利用者側からは支持する意見がある一方、財務諸表作成者側からは作業負担の増大、情報の機密性及び監査可能性の観点から支持しない意見もある。

⇒財務諸表作成者の立場からすると厳しい提案であることは承知している。財務諸表作成者にとって実行可能な道筋を見つけられるかどうかを協力して検討

² リサーチ・ペーパー第 2 号「のれん及び減損に関する定量的調査」を参照
(<https://www.asb.or.jp/jp/ifrs/discussion/2016-1003.html>)

して欲しいと考えている。(IASB Lloyd 副議長)

- (4) 我々の法域での調査では、75%の財務諸表利用者から「現在の開示情報では、取得のパフォーマンスを評価するのに十分ではない」との声が聞かれた。
- (5) あるメンバーは取得の事後の業績の開示について、公開草案「全般的な表示及び開示」で提案されている財務諸表の目的に合致するか、また、IFRS 実務記述書第 1 号「経営者による説明」を改訂するプロジェクトにおいて取り扱うことがより適切なのではないか、という点から疑問視しており、DP における取得の事後の業績についての開示要求を支持していない。
- (6) 我々の法域において、減損テストの結果、「too little, too late」とは全く逆の、「too much, too early」が生じているのではないかという懸念を一部の関係者が表明している。例えば本年 3 月に減損損失を認識した場合、状況が回復しても減損の戻入は行われないので、減損が一時的と考えられる状況において、減損損失があまりに早く計上されている可能性があるとの意見が聞かれている。
 - ⇒「too much, too early」という点は、もし減損の戻入が認められれば改善されるかもしれない。
 - ⇒適時での減損の認識に向けて、減損の戻入を導入する可能性に目を向けており、現在コメントレター案で意見聴取を行っている。
- (7) DP で提案されている追加的な開示（戦略的根拠、目的及び関連する目標に関する情報）を財務諸表の注記とすることについては広く反対意見がある。財務諸表外ではなく注記での開示を義務付けることで、本来経営者が表現したかったことが記載されなくなる可能性がある。
- (8) 注記への記載は適切ではない。なぜなら、経営者が指標を選択した時点で経営者による判断を伴い、その後においても、将来予測の推定に基づいて目標数値を設定しなければならぬことから、情報の主観性が高まることは不可避だからである。
- (9) 我々の法域では、企業が使用するモニタリング指標は、経営者の定義した業績指標であることから、通常、MD&A などの財務諸表外において記載されているという意見が財務諸表作成者から聞かれた。この点、IASB プロジェクト「基本財務諸表」における経営者業績指標の議論と同様に、以前は MD&A などの財務諸表外に限定していたものを、今後どのようにして注記に記載するかは検討していく必要がある。

(償却の再導入について)

- (10) 償却を再導入するか減損のみアプローチを維持するかについて関係者から様々な意見を受け取っているが、減損と償却の議論を大きくリードする新しい情報や論拠は見当たらない。
- (11) 近年、のれんの対資本比率が劇的に上昇していることなどが、新しい議論ではないものの償却を受け入れる現実的なアプローチをとるための理由と言えること等が関係者の意見として挙げられた。
- (12) 仮に開示の改善が実現されなかった際に、人々は償却の再導入という安易な選択肢をとる可能性がある。償却の再導入は、15年から20年程度存続してきた会計モデルに変更を加え、財務情報のレベルを大幅に不安定化させてまで行う正当な理由はあるのか疑問である。また、償却期間の決定等、新たな問題を伴う。確かに、減損に関する情報は完璧ではないかもしれないが、償却に移行することで、重要な将来予測的な情報が排除されてしまうのではないかと懸念がある。このことから、まずは開示の改善に関する議論が進むように、対処していく必要がある。
- (13) 多くの関係者は、減損のみアプローチの維持か償却の再導入かのいずれかに興味をもっていたが、一方で学者からは、のれんは直ちに株主資本から控除すべきという意見があった。また、のれんを償却する場合には、複雑さや主観的であることを避けるため、極力簡素化した会計処理にすべきとの意見が聞かれた。
- (14) 我々は、本年7月に償却を導入するアプローチを追求する方向性について決定したが、耐用年数や償却方法等議論すべき点はまだ多く残っている。

(米国会計基準とのコンバージェンスについて)

- (15) IASBとは引き続き緊密に連携していきたい。ただ、我々のプロジェクトにおいては、会計処理を第一に考えているため、開示については、少なくとも当初は取得に係る内容というよりものれんの開示に限定されることになる。

参加者のその他の発言

6. 参加者からのその他の主な発言は次のとおりである。

(シナジーについて)

- (1) シナジーの定量化は、高度な予測を伴うため、信頼性の高い情報が得られないのではないかと懸念がある。このことから、監査人にとってシナジーの効果を立証す

ることは非常に困難であると考えている。

- (2) シナジーの開示に対して、個々の企業内部で定義された情報に依存することになるため、コストに見合うかどうかのポイントである。

(情報の機密性について)

- (3) 法律上の懸念、企業競争への広範な影響の懸念がある。また、これらの情報をどのようにして検証するのかという懸念もある。
- (4) 戦略的な情報や機微な情報の提供には消極的な意見が多い。

(その他開示について)

- (5) 一部の財務諸表作成者は、重要性の判断がその後の業績の開示にどのように適用されるか、特に、経営者が自らの重要性判断の結果、取得した事業をモニターしていない場合でもその旨と理由を開示する必要があるのかどうかについて疑問を持っている。
- (6) 取得後の事業統合や分割が開示情報に与える影響についても懸念がある。また、企業がモニタリングを経営管理の観点から停止したという情報に対して、財務諸表利用者がどのように反応するのか懸念している。
- (7) 当該情報の中には将来予測的な情報が含まれているということや、異なる法域間で許容され得るもののレベルに差異が生じる可能性について懸念がある。
- (8) IASB が予備的に得たフィードバックと異なり、楽観的な見積りを防ぐために、キャッシュ・フローの予測と実績の開示を要求するという考え方は、アウトリーチでは聞かれなかった。キャッシュ・フローの開示は機密情報の開示にもつながることからも懸念されると考える。
- (9) 関係者はプロフォーマ情報の作成に際し、追加のガイダンスを提供するように提案している。

(減損テストの改善について)

- (10) 年次の減損テストの免除に関して、関係者からは IAS 第 36 号「資産の減損」で現在要求されている減損テストの仮定についての情報が失われることが懸念されている。また、あるメンバーは減損テストを実施しないのであれば、その旨と理由を開示すべきであると提案している。
- (11) 数年前に調査した結果によれば、約 80%の減損が年次の減損テストにより行われ

ていることから、年次の減損テストの廃止には大きな懸念がある。一部の財務諸表利用者からは、現在の減損テストの厳格さを失うことになるという懸念も聞かれた。

- (12) 関係者は、今日のような状況で、減損の兆候を特定することは困難であり、これは、多くの場合、減損が一定期間にわたって複数の要因が進展して生じるためであるとしている。兆候が発生した時点が明確な場合もあるが、次第に状況が悪化していく場合の方が多いと考えられ、減損が発生しているかどうかを定期的に確認することで規律を与えられるという意見が聞かれた。
- (13) 減損テストに関していくつかの改善案がある。例えば、資金生成単位へののれんの配分をセグメント報告よりも低いレベルで実施することや、ある資金生成単位がなくなった際の再配分に係る追加のガイダンスを設けるなどである。また、企業の見積りが過度に楽観的になることを緩和するために、例えば、企業がどのように予測を行ってきたのか、その予測は正しかったのか等を説明する要求を盛り込むことも検討している。
- (14) 使用価値の見積りについて、税引後の割引率の使用は既に一般的な実務で行われており、賛成意見が多かった。一方で、組織再編やリストラクチャリングに関するキャッシュ・フローを含めることを可能にすることに対する提案については、恣意性を含みやすいことから反対意見があった。また、資金生成単位に関して、最小の単位とされている現行基準が常に順守されてはならず、実務上はより大きい単位とされる傾向があるため、ルールを改善を提案する。

(その他)

- (15) のれんを除いた資本合計の表示には反対である。
- (16) のれんを除いた資本合計の表示については、財務諸表利用者と財務諸表作成者の双方から肯定的な意見を得ている。一部の財務諸表利用者は、のれんを除いた自己資本は既に独自に計算し分析に利用しており、一部の財務諸表作成者からは、このロジックがバーゼル規制の自己資本比率の計算と非常に似ているとの意見があった。
- (17) のれんを除いた資本合計を表示することは、IASB がのれんの資産としての質を軽視しているのではないかという憶測を呼ぶ可能性があるため、IFRS 基準を改定する場合は当該表示が必要な論拠を結論の根拠に記載することを提案する。

III. 共通支配下の企業結合

7. 今回の ASAF 会議では、近く公表が予定される共通支配下の企業結合（以下「BCUCC」という。）に関するディスカッション・ペーパー（以下「DP」という。）について、ASAF メンバーの各法域で計画されている活動を含む、考えられるアウトリーチ計画に関して、議論が行われた。

議題の概要

（DP の主な日程）

8. DP は 2020 年 11 月中旬に公表されることが見込まれ、IASB は 180 日間のコメント期間を設定することを決定した。

（暫定的なアウトリーチ計画の概要）

9. IASB スタッフは、暫定的なアウトリーチ計画を次のように示している。

（1）財務諸表の利用者

- ① BCUCC 取引になじみがある利用者への的を絞る。
- ② 1 対 1 及び小集団のディスカッションを行う。
- ③ 理解を深めるため、実際の事例を使用する。
- ④ IASB の予備的見解が BCUCC のより良い情報をもたらすか否かに関する意見を求める。

（2）証券規制機関及び基準設定主体

- ① 初期に IASB の予備的見解を紹介する教育セッションを実施する。
- ② 法域の関係者が関与するための支援を求める。
- ③ IASB の予備的見解が、BCUCC の情報の不統一を削減し、比較可能性を改善する本プロジェクトの目的を前に進めるか否か意見を求める。

（3）作成者及び監査人

- ① BCUCC 取引を行った企業への的を絞る。
- ② IASB の予備的見解を導入する場合のコスト及び運用に関するフィードバックを求める。

- ③ 取得法の免除の適用に関する意見を求める。
 - ④ 簿価法を適用する際に企業が直面する課題を理解する。
10. IASB スタッフは、アウトリーチの焦点に対するフィードバック、ASAF メンバーの法域における関係者とのイベントの実施に関する支援、DP に関する有効な関係者の関与を促進する方法に関する助言を求めており、ASAF メンバーに対して具体的に次の 5 点が聞かれている。
- (1) BCUCC の DP に関して意見を提供する方法として、どのような方法が適切であるか。
 - (2) IASB スタッフの暫定的なアウトリーチ計画に関して、コメントはあるか。
 - (3) あなたの法域における取引例を識別するうえで、また、法域の関係者が関与するうえで、IASB スタッフを支援する意思はあるか。
 - (4) 関係者の効果的な関与を促進することができる方法について提案はあるか。
 - (5) その他の助言及び提案はあるか。

ASBJ からの発言の要旨とこれに対する参加者の主な発言

11. ASBJ からの主な発言の要旨は次のとおりである。

今回のプロジェクトについて、IASB によるこれまでの暫定決定は理解に苦慮することがあるが、それは IASB が必ずしも明示せずに一定の前提を置いているためであると感じている。これに関して、次の 2 点を提言する。

(広範なアウトリーチ活動の実施)

- (1) IASB が可能な限り多くの法域に対してアウトリーチ活動を行い、各法域の実務をより良く理解することを提言する。ASBJ は、我々の法域におけるアウトリーチを支援したい。

(提案の根拠に関する詳細説明)

- (2) DP において、提案を開発する際の前提条件を含め、提案の根拠を詳細に説明することを提言する。これは IASB が建設的なフィードバックを得るために重要であると考えている。

12. ASBJ からの発言に対する参加者の主な発言は次のとおりである。

(広範なアウトリーチ活動の実施)

- (1) BCUCC 取引が一般的である法域における調査を強化し、IASB が IFRS 基準のより良い改善のために、実務的知識をより多く収集できるようにすることを望む。
- (2) 他の法域と比べて、BCUCC 取引が頻繁に行われている法域において、IASB は的を絞ったアウトリーチを実施し、より多くのリソースを割くことを提案する。

(提案の根拠に関する詳細説明)

- (3) BCUCC には様々な種類があり、取引が複雑であることが多いが、効率的な議論を行うためには、DP に記載する設例の単純化は避けられないと認識している。それでも、DP の設例には、業種や株主構成、当事者間の重要な取引などの情報を含めることで、関係者からより有意義で的確なフィードバックを得ることができると考える。
- (4) アウトリーチの実施期間において、IASB がプロジェクトの範囲を明確に説明することが重要であると考え。例えば、そもそも共通支配とは何を意味するのか、測定方法を選択する際の主要な考慮事項等である。また、関係者の理解を促進し、BCUCC 取引の会計処理に対する IASB の予備的見解の潜在的な影響を説明するために、IPO 前と IPO 後のシナリオを含む、より現実的な事例を図表とともに示すことを提案する。
- (5) 多くのメンバーが、DP における設例の有用性、本プロジェクトの範囲の明確化、並びに IASB が関係者に重点的に取り組んでほしい論点の明確化に言及しており、これらは有用な実務的提案であると考え。(IASB 理事)

参加者のその他の発言

13. 参加者からのその他の主な発言は次のとおりである。

(アウトリーチの実施時期・要員)

- (1) 180 日間のコメント期間は歓迎するが、1 月から 3 月の期間は、12 月決算の繁忙期であり、特にパンデミックの状況下で年次報告のタイミングや監査業務に悪影響があるため、この期間に関係者から多くの関与を得ることは難しいと考える。4 月及び 5 月を含めコメント期間を長く取ることで当該リスクを軽減できると考えるが、必要とされるレベルの関与を得るのが難しい可能性がある。

- (2) (1)の懸念と同様に、1月から3月の年次報告サイクルと重なることで、インプットを得ること、とりわけ作成者の関与を得ることが困難になると考える。
- (3) アウトリーチのタイミングについては、(1)と同様の意見である。他のプロジェクトのタイミングの変更もあり、我々の法域では、本プロジェクトのアウトリーチに対応できる要員が限定的であり、他のアウトリーチ活動とのバランスをどのように取るか検討している。
- (4) 本プロジェクトは、少数の専門家を対象とすると考えられるが、そのような関係者は、時期的に対応できない可能性がある。これは、本プロジェクトが11月にDPの公表を予定しているが、必然的に年度末決算と重なり、COVID-19のパンデミックがより状況を難しくしていること、また、通常、前述の専門家は、のれんプロジェクトにも対応し、IFRS第10号・第11号・第12号の適用後レビュー(PIR)にも対応することになる。2020年末にはPIRも開始し、フィードバックを提供できる専門家は非常に少ないため、のれんに関する進行中の協議が終了後も、年度末決算及びPIRで忙殺されている可能性がある。
- (5) 他のプロジェクトと時期が重なる可能性に関して他のASAFメンバーも言及しているが、我々は、積極的にフィールドテストに参加すべきと考える案件としては、少なくとも料金規制対象活動プロジェクトがあるため、プロジェクトの潜在的な重複可能性を考慮する必要があると考えている。
- (6) 時期に関する意見が多く聞かれたが、現在の状況を注意深く考慮しつつ、それと同時に、プロジェクトの進捗も必要であるため、バランスを取りながら実施する。
(IASB理事)

(アウトリーチの実施方法)

- (7) 少なくとも5回は本プロジェクトに関するアウトリーチを開催できると確信しており、今後は法域に関係なく、より具体的に作成者がインプットを提供できるようにしたいと考えている。また、これまでと同様、IASBと協力していく考えである。
- (8) DPが公表後に、アウトリーチの実施時期、及び実施方法を検討する。我々はIASBのアウトリーチに関する計画は包括的でバランスのとれたものであると考えている。アウトリーチを行う際の提言として、提案の微妙なニュアンスを示すことができる具体的な設例があると、作成者と監査人の両方から最も効果的な会話を引き出すことができると考えている。なお、我々の法域ではBCUCC取引の多くは連結企業グループ内の取引として、税務メリットの享受を目的とするため、税務の専門

家に関与してもらうことが多い。

- (9) 提案しているアウトリーチ計画に加えて、IASB は、BCUCC 取引を実際の事例と関連付けるため、取引がどれほど普及して、どれほど一般的なのか、関係者が理解出来るような教育的資料を作成すると良いと考える。
- (10) IASB のウェビナーは充実しており、我々の法域において非常に有益であるため、BCUCC のアウトリーチの一環として、ウェビナーの実施を推奨する。
- (11) DP が公開後、従来同様、我々の法域内で意見を募集する予定である。その際に、様々な方法で関係者との連絡を強化するため、例えば、IASB がアンケートやオンライン調査を準備し、バーチャルな円卓会議を開催することで、関係者との議論を深める可能性を検討している。
- (12) 我々は DP についてメンバー間で議論し、我々の統一見解を IASB へのコメントレターに反映することを計画している。11 月に予定されている DP の公表に合わせて、11 月下旬に開催予定の我々の法域内の会合において、メンバーに予備的な見解を求めることを計画している。また、来年の第 1 四半期には、ビデオ会議を通じて、各メンバーからより包括的なフィードバックを得ることを計画している。我々のアウトリーチ計画では、IASB の本プロジェクトチームと連絡を取り、我々の会合に参加して発表できるかどうかを検討している。我々は取引事例の特定や、現地の関係者向けのイベント開催について IASB スタッフを支援していきたいと考えている。また、IASB の予備的な見解の説明、関係者からの質問への対処、及び DP の認知度向上を図るために IASB がウェビナーを開催することを提案する。

(本プロジェクトの影響、及び会計処理)

- (13) 我々の法域の関係者にとって、BCUCC は非常に一般的なトピックであり、関係者は会計処理の首尾一貫性の向上を歓迎している。我々の法域では、これらの取引が多いため、我々の法域の会計処理のアプローチが、他の法域では一貫性がなく、受け入れられない可能性もあることは承知しているが、この点について検討する必要がある。
- (14) 数年前に DP について協議した際は、多くのコメントレターが寄せられたため、注目を集めることができると楽観的に考えていたが、これまでのところ極めて限定的なコメントのみとなっている。現在、基準設定主体や様々な法域と連絡を取り、誰が参加できるかを確かめているところである。懸念事項は共有されており、基準設定主体の協議フォーラムのメンバーからも言及されている。一方で、このアウトリーチに直接的なインプットをもたらす可能性がある複数の法域が関心を示して

いる。主に現地でこの論点を扱ってきた法域では、現地の会計基準で BCUCC 取引を処理するガイダンスが既に存在する。これらの法域では、IFRS 基準の開発を理由に、現地のガイダンスを変更することは考えていない。

- (15) IASB の暫定的な決定の大部分に同意しており、関係者はすでにその支持を示しているが、そのことが現在、関係者がどれだけ本プロジェクトに関心を有しているかに関係するかはわからない。
- (16) 我々の法域では、上場企業である連結企業が IFRS 財務諸表を作成しているが、BCUCC 取引は、グループ内の組織再編などに関連することが多く、子会社に影響を与えている。我々の法域では、これらの移転先企業である子会社は IFRS 財務諸表を作成せず、現地の会計基準に準拠した財務諸表のみを作成しているため、BCUCC 取引は一般的であるが、IFRS 財務諸表の作成者にとってはあまり一般的ではない。そのため、BCUCC 取引の影響を受ける可能性のある母集団の範囲は非常に狭くなってしまう。また、多くの関係者は、IASB が対処しようとする問題を理解していると思うが、彼らが実際の事例と関連付けすることの難しさがあると思う。このような BCUCC 取引は、例えば IPO のような非常に特殊な状況で遭遇することはあるが、上場企業において頻繁に生じるものではない。非上場企業では、BCUCC 取引は定期的に生じるが、そのような取引の発生時期と発生頻度を知る程度で、具体的な情報を得るのはかなり困難であると考ええる。
- (17) BCUCC は我々の法域で非常に重要なプロジェクトであり、議論を促進するために、実例を挙げて貢献しなければならないと考えている。また、個別財務諸表に関する議論も検討することは重要と考える。
- (18) 我々の法域では BCUCC 取引が多く、かなり一般的であるため、BCUCC プロジェクトは非常に重要なものである。現在の我々の法域の会計基準では、この種の取引について明確な要求事項とガイダンスが存在し、多くの事例と経験もある。IASB スタッフのアウトリーチを支援したいと考えている。
- (19) BCUCC は我々の法域において IASB の現在のアジェンダの中で最も重要なプロジェクトの一つであり、アウトリーチを組織する IASB スタッフとは連携していきたい。我々は、BCUCC におけるいわゆる簿価法又は簿価引継法と IFRS 第 3 号の取得法の適用方法に関する論点について、十分な知識を持っている。また、支払額と受け取った事業の公正価値又は帳簿価額との差額に関する拠出や分配の議論について、我々の法域の関係者と議論することは有用なものになると考える。このプロジェクトにおける私たちの知識や経験は、主に我々の法域では 3,000 社以上の企業が IFRS を適用しているという事実に起因しており、グループ内で発生する可能性の

ある多くの種類の企業結合や、上場会社の連結財務諸表には影響しない企業結合が BCUCC であると考えている。アウトリーチを実施することで多くの興味深い意見を得ることができると考えている。BCUCC は連結財務諸表を対象としており、個別財務諸表における子会社への投資をどのように会計処理するかについては別個の問題であるが、連結財務諸表で生じることと、個別財務諸表で生じることの間で、何らかの調整が必要かどうかは検討すべきである。例えば、連結財務諸表で簿価による会計処理を行う場合、個別財務諸表の原価は簿価とするのか、それとも原価は別個の価値とするのかという問題がある。この点は DP では取り上げておらず、次の段階で取り組む必要があると考えている。本プロジェクトでは連結財務諸表を対象としているが、合併があると連結か個別かによる変更点はない。

- (20) IASB の暫定的なアウトリーチ計画については、我々は同意している。BCUCC 取引は我々の法域では頻繁に発生しているため、他の ASAF メンバーと同様に、我々の法域においても非常に重要なプロジェクトである。また、今後の DP で示される IASB の予備的見解は、我々の法域内の一部で現行の会計実務に変更をもたらす可能性がある。

IV. FASB 概念フレームワーク公開草案（財務諸表の構成要素）

議題の概要

14. 米国財務会計基準審議会（FASB）は、2020年7月16日に公開草案「財務会計概念書第8号『財務報告に関する概念フレームワーク』 — 第4章『財務諸表の構成要素』」（以下「ED」という。）を公表した（コメント期限は2020年11月13日）。
15. 今回の ASAF 会議では、FASB が自身の概念フレームワーク・プロジェクト（財務諸表の構成要素）の進捗を説明するセッションが設けられた。
16. アジェンダ・ペーパーでは、ED で提案される財務諸表の構成要素の定義の見直しに関して、見直しの背景の説明と IFRS の財務諸表の構成要素の定義との比較が行われており、主に次の点が扱われている。
 - (1) 資産と負債の定義の見直し
 - (2) 資産の定義の適用上の問題
 - (3) 負債の定義の適用上の問題
 - (4) 負債と資本の区分
 - (5) 収益（revenue）と費用（expenses）、利得（gains）と損失（losses）の明確化の必要性

（資産と負債の定義の見直し）

17. 資産／負債の定義については、現行の定義の中で誤解を生じさせている用語の使用（例えば、「発生の可能性の高い」、「将来の（経済的便益）」など）や、冗長な用語の使用（「過去の取引又は事象」）があった。
18. 見直し後の定義では、権利／義務を有することの結果（将来の経済的便益の流入／流出）でなく、権利／義務に焦点を当てることとされた。また、偶発的な資産／負債は、結果が不確実な資産／負債であることが明確にされた。
19. 見直し後の ED の定義は、IASB の「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「IASB 概念フレームワーク」という。）の定義に類似するが、資産については、「支配」の使用に相違があり、負債については、何が「義務」を構成するかの説明に違いがある。

（資産の定義の適用上の問題）

20. 資産の定義を自己創設の無形資産にどのように適用するかが1つの問題とされ、ED は

ガイダンスの追加を提案している。

21. これに関して、開発プロセスのどのポイントで権利が創出されるのか、権利が経済的便益に対するものであると結論付けるための証拠は何か等が問題とされている。

(負債の定義の適用上の問題)

22. 負債は現在の義務であるとされ、現行の概念フレームワークでも一部、触れているが、義務を有することについて、ビジネスリスクとの区別、待機義務、推定的義務について、説明が行われている。

(負債と資本の区分)

23. 負債は現在の義務であるとされるが、当該義務の決済が資産ではなく、企業の株式の引渡しによる（又はその可能性がある）場合に、当該義務を企業の負債に区分するかについて、議論が行われている。当該区分は、ある取引が「所有者による投資」又は「所有者への分配」に該当するか、当該取引の利得又は損失を包括利益に含めるべきか否かの判断につながるとされる。
24. また、アジェンダ・ペーパーでは、4例の取引が示され、固定価格を100株で交付する初の例を除いて、負債に区分されるとしている。

(収益 (revenue) と費用 (expenses)、利得 (gains) と損失 (losses) の明確化の必要性)

25. EDでは、収益 (revenue) と費用 (expenses) の定義の明確化のため、現行の定義から「企業の進行中の主要な又は中心的な営業活動」が削除されている。
26. また、利得 (gains) と損失 (losses) の定義の明確化のため、現行の定義から「企業の副次的又は付随的な取引」が削除されている。
27. なお、IASB 概念フレームワークは、収益 (income)、費用 (expenses) を構成要素として定義し、利得 (gains) 及び損失 (losses) を定義していない点で異なっている。

ASBJからの発言の要旨とこれに対する参加者の主な発言

28. ASBJからは特段の発言は行っていない。

参加者のその他の発言

29. 参加者からのその他の主な発言は次のとおりである。

(1) どの程度、定義に含めるか、ガイダンスで補強するか、基準レベルで扱うかとい
--

う観点から4点コメントする。(IASBスタッフ)

- ① 資産について、IASB 概念フレームワークでは、「支配」や「過去の事象」を定義に残している。冗長との意見もあったが、問題を引き起こすようには思えず、削除するまでの理由は見当たらなかった。また、状況によっては、「過去の事象」を考慮することが、認識と測定の問題を考える助けにもなるためである。
- ② 負債についてだが、IASB 概念フレームワークでは残した「過去の事象」の概念は、いくつかの補足的なガイダンスを構築することに役立った。また、「回避する実際上の能力がない」という規準については、時間をかけて2つの側面を議論した。1つ目は、推定的義務と呼ばれる、現実的には義務を回避できないものの扱いである。これはガイダンスを構築することが有用であると考えた。2つ目は、義務が蓄積されるが少なくとも理論的には、それを回避するための行動をとることができるかもしれない状況についてである。例えば、権利未確定の従業員給付や賦課金である。これは基準の中で一貫性のない結論に達していると思われる分野であり、概念フレームワークの中にガイダンスを追加することが有用であると感じた。
- ③ 負債と資本の区分について、強調したいのは、資本は計算上の単なる残余ではなく、残余持分であり請求権の一種であるということである。また、負債と資本の区分の問題は、両者の特徴を有する金融商品があるために生じるが、このような問題のいくつかは、概念フレームワークよりも基準レベルで扱うのが最善ではないかと考えている。
- ④ 収益と費用については、概念的なレベルで細分化する説得力のある理由は見当たらなかった。基準レベルで表示について対処する方がより有用であると感じている。

(2) 表示と資産の「定義」に関して、2点コメントする。

- ① 表示の様式が指定されているかどうかという点について懸念がある。通常は、法域ごとに法律または規則に基づいて異なる様式が定められている。表示が以前と変わらない場合、どのように対処するのか、あるいは任意となるのか。
- ② 資産の定義の中で、FASB は「権利」という用語を使用し、IASB は現在「支配」に言及している。これらの区別は可能なのか。

⇒1 点目に関しては、必ずしも概念的なレベルで対処しなければならないものではないが、法域によっては、それが懸念されるかもしれないことには同意する。2 点目に関しては、我々は「支配」の概念が重要であるとは考えていない。そして、公開草案の中で、我々はどのように「権利」について検討したか、どのように「支配」の概念が「権利」に埋め込まれているかの見解を説明している。(発表者)

- (3) 我々が提案したものと IASB 概念フレームワークが根本的に異なる結果をもたらすとは考えていない。負債と資本の区別では、多少の違いが生じる可能性はあると考えているが、その場合でも固定的な金融商品はほとんどの場合資本に分類され、一定の金額を決済するために変動する株式は負債に分類される。現在の我々の概念フレームワークはその線引きが正確に定義されているとは考えていない。議論を重ねてきたが、基本的には基準レベルで解決しなければならないと考えており、少なくとも現時点では我々の定義で解決するとは考えていない。「支配」については、ED に反対するほどの重大な懸念はないと考えている。収益、費用、利得、損失については、一部の理事は表示の問題と扱うべきとしたが、個人的には賛成しておらず、それらの間の区別が、構成要素か、表示の問題かといった問題に結びつくとは考えていない。しかし、理事の過半数は、それらをどのように区別するかの説明を開始することに問題はないと考えている。
- (4) 我々の法域では、IFRS 基準に基づいて財務報告を行う企業と米国会計基準に基づく企業の両方が存在するため、2 つの概念フレームワークがほぼ一貫していることが重要であると考えている。これは我々の法域の傾向ではあるが、作成者や監査人が概念フレームワークに依拠するような実務はほとんど見られず、概念フレームワークは基本的には基準設定者のためのものと考えている。しかし、国際的な基準設定者の間で議論され、見解が共有されることは非常に重要であると考えており、可能な限り、2 つの概念フレームワークを一貫性のあるものにしていくことが大切だと考えている。
- (5) (4) の意見に賛成であり、概念フレームワークは基準の改善や基準設定のための基本となるものであり、FASB と IASB の概念フレームワークが一致していることに価値があると考えている。IFRS の概念フレームワークは状況によっては冗長だが、理解しやすい。資産の定義を例にすると、英語を母国語としていない読者は、経済的便益に対する現在の権利を考えると、すべての資産が経済的便益に対する権利ではなく、将来、経済的便益を生み出す可能性のある資源が資産であるので、混乱する可能性がある。

(6) (4)の指摘の繰り返しになるが、概念フレームワークは基準開発の出発点となるものであり、財務諸表の利用者にとって良いものであるためには、概念フレームワークが比較可能なものでなければならないことに注意しなければならない。

V. プロジェクトの近況報告と次回 ASAF 会議の議題

議題の概要

30. 本セッションでは、IASB のプロジェクトの近況報告と、次回 2020 年 12 月に開催予定の ASAF 会議で取り上げる議題についての議論が行われた。
31. アジェンダ・ペーパーにおいては、以下の議題が提案されている。
- (1) 料金規制対象活動
 - (2) 共通支配下の企業結合
 - (3) 経営者による説明
 - (4) 採掘活動
 - (5) 交換可能性の欠如 (IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」の修正)
 - (6) 資本の特徴を有する金融商品

ASBJ からの発言の要旨とこれに対する参加者の主な発言

32. ASBJ からは特段の発言は行っていない。

参加者のその他の発言

33. 参加者からのその他の主な発言は次のとおりである。

- | |
|--|
| <p>(1) IASB 公開草案「全般的な表示及び開示」に対するコメントレターの分析について、ASAF 会議において議論する機会はいつになるか。</p> <p>⇒4 月³の ASAF 会議を予定している。コメント期間が終了し、現在、12 月の IASB ボード会議に向けてコメントを分析し、審議資料の準備を行っている。そのため、12 月の ASAF 会議を有意義なものとするため資料を準備する時間が確保できない。
(IASB スタッフ)</p> <p>(2) 我々のグループでは、2020 年 7 月に暗号資産に関するディスカッション・ペーパーを公表し、2021 年 7 月までコメントを募集している。関心があれば 12 月又は 3 月の ASAF 会議において紹介したい。</p> <p>(3) 我々のグループを構成する法域からは、共通支配下の企業結合のディスカッショ</p> |
|--|

³実際には 2021 年 3 月 18 日及び 19 日に開催が予定されている。

ン・ペーパーの公表予定が11月に延期されたため、法域毎に提案を分析し、利害関係者とのアウトリーチを実施する時間を確保できるように、次回の議題から延期することを提案する意見がある。

- (4) 共通支配下の企業結合について、12月の議題とする理由を確認したい。

⇒12月のASAF会議においては、共通支配下の企業結合のディスカッション・ペーパーに対するASAFメンバーの初期的なフィードバックを確認したい。(IASBスタッフ)

⇒12月のタイミングでASAFメンバーが有意義な発言ができるものになるか検討する。(IASB Lloyd 副議長)

- (5) 2021年2月に公開草案の公表が予定されている経営者による説明、及び、資本の特徴を有する金融商品については、12月のASAF会議の目的が明確ではないため、確認したい。

⇒経営者による説明については、アウトリーチ計画に対するASAFメンバーからの助言を確認したい。資本の特徴を有する金融商品については、開示に関する議論を予定している。12月のIASBボード会議においても議論を予定しており、開示に関する提案を改善するために採り得る方法について、ASAFメンバーの意見を確認したい。(IASBスタッフ)

以 上