

## 2023年7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、2023年7月10日及び11日に英国 (ロンドン) で開催された<sup>1</sup>。ASAF 会議の主な内容は、次のとおり。

### 2023年7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)	Nishan Fernando 他
企業会計基準委員会 (ASBJ)	川西委員長、山口常勤委員
中国財政部会計司 (MOF-ARD)	Yu Chen
韓国会計基準委員会 (KASB)	Han Yi 他
エフラグ (EFRAG)	Jens Berger 他
フランス国家会計基準局 (ANC)	Robert Ophèle 他
ドイツ会計基準委員会 (DRSC)	Sven Morich
英国エンドースメント審議会 (UKEB)	Pauline Wallace 他
ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS)	Carlos Valle 他
カナダ会計基準審議会 (AcSB)	Armand Capisciolto 他
米国財務会計基準審議会 (FASB)	Sue Cospér

#### (IASB 参加者)

Andreas Barckow 議長 (ASAF の議長)、Linda Mezon-Hutter 副議長、プロジェクト担当理事、担当スタッフ

<sup>1</sup> 一部の ASAF メンバーはウェブ会議で参加。

**2023年7月 ASAF 会議の議題**

議 題	予定 時間	実際 時間	参照 ページ
プロジェクトの近況報告と次回 ASAF 会議の議題	15 分	10 分	3
無形資産	120 分	120 分	4
企業結合 ― 開示、のれん及び減損	75 分	75 分	8
基本財務諸表	90 分	90 分	12
共通支配下の企業結合 (BCUCC)	60 分	55 分	16
引当金 ― 的を絞った改善	90 分	95 分	19
財務諸表における気候関連リスク	90 分	85 分	23
持分法	45 分	20 分	27

**今後の日程(予定)**

2023年9月28日 (ロンドン IASB)

**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 対応専門委員会及びディスクロージャー専門委員会において検討を行った。

## II. 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

3. 本セッションでは、国際会計基準審議会（IASB）のプロジェクトの近況報告と、2023 年 9 月 28 日に開催予定の次回 ASAF 会議で取り上げる議題についての議論が行われた。
4. アジェンダ・ペーパーにおいては、次回 ASAF 会議の議題として以下が提案されている。
  - (1) 持分法

### ASAF 会議での議論の概要

5. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

- (1) 最終基準の公表予定が 2025 年とされている料金規制対象活動プロジェクト及び公的説明責任のない子会社に関するプロジェクトの今後の方向性について IASB ボード会議での議論の内容を教えてください。
- (2) 料金規制対象活動プロジェクトの動向に加えて、IFRS 第 9 号「金融商品」の自己使用の例外の適用を扱う狭い範囲の基準設定に関心がある。各法域の電力購入契約への適用上の課題及び問題が共有されることは有益である。
- (3) ((2)の発言に関して) 7 月の IASB ボード会議では、IFRS 解釈指針委員会からのフィードバックについて議論する予定である。アジェンダとして取り上げるためには、徹底的なリサーチが必要であり、各法域における証拠や調査結果を提供いただきたいこと、また、基準開発を行う場合の最終基準の公表は 2024 年以降となることが見込まれることにも留意されたい。(IASB Barckow 議長)
- (4) 国際的な税制改革—第 2 の柱モデルルール (IAS 第 12 号の修正) に関する実務的な問題について、各法域の取り組み状況を共有することは有益である。

### III. 無形資産

#### 議題の概要

6. 本セッションでは、IASB が今後リサーチの開始を予定している無形資産について、エフラグ (EFRAG) と英国エンドースメント審議会 (UKEB) から、それぞれプレゼンテーションがなされた。
7. EFRAG は、2021 年 8 月にディスカッション・ペーパー「インタンジブルズに関するより良い情報—最善の方法はどれか (Better information on intangibles—Which is the best way to go)」(以下「DP(2021 年)」という) を公表した。この DP (2021 年) に対するフィードバックについて審議を重ね、フィードバックの内容と IASB の無形資産プロジェクトに対する EFRAG の暫定提案をまとめた RECOMMENDATIONS AND FEEDBACK STATEMENT (以下、「本提案及びフィードバック文書」という。) を 2023 年 4 月に公表した。EFRAG からはこの本提案及びフィードバック文書に記載されている、暫定的な提案の概要が紹介された。
8. UKEB は、2023 年 3 月に「無形資産の会計処理 : UK 利害関係者の見解 (Accounting for Intangibles—UK Stakeholders' View)」(以下「UKEB レポート」という。) を公表した。本 UKEB レポートは英国におけるインタンジブルズの経済的影響という幅広い観点から、国際会計基準におけるインタンジブルズの会計処理に関する利害関係者の見解を示している。これは、IASB が今後実施するインタンジブルズに関するプロジェクトに対して、UKEB が今後行う重要な基礎となるものである。加えて、無形資産の今後の開発の進め方として、IAS 第 38 号「無形資産」(以下「IAS 第 38 号」という。) の包括的なレビュー、段階的にまず開示要件に絞って行う限定的レビュー、特定項目に的を絞った新基準の開発を行うという 3 つの方法のそれぞれの長所、短所にかかる意見も紹介された。
9. EFRAG 及び UKEB のプレゼンテーションでは、ASAF メンバーに対する具体的な質問事項は設けられておらず、プレゼンテーションの内容に基づいて議論が行われた。

#### ASAF 会議での議論の概要

10. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

##### (IAS 第 38 号の範囲と基準開発の進め方)

- (1) IAS 第 38 号における無形資産の定義の見直しに関連して、IAS 第 38 号の開発時には存在しなかったタイプの無形項目への対応が必要とする UKEB の意見に同意する。

我々は、セキュリティ・トークンや特定のステーブル・コインなどのデジタル資産の自国基準上の取扱いについて議論した経緯があり、我々の法域におけるこれらの資産は既に会計基準が存在する有価証券や通貨と同様の経済的実質を有していると結論付けた。このような項目については、経済的実質が類似する他の項目と同様の会計処理の適用可能性を検討すべきと考える。(ASBJ)

- (2) IAS 第 38 号を包括的に見直すアプローチよりも、開示に重点を置くアプローチが時宜を得た方法であると考え。このアプローチにおいても、何をどこで、どのように開示するかについて検討が必要である。
- (3) プロジェクトの進め方としては、段階的アプローチをとることを支持する。開示を出発点とするのはよいと考えるが、開示の対象となる無形項目の範囲について理解する必要があると考える。新たに形成されてきた無形資産については、我々は無形資産を事業で使用する資産と、資本増価のために保有する資産に分けており、暗号資産やカーボン・クレジット等がこの後者の資本増価のために保有する資産に分類されると考えている。IAS 第 38 号作成時には想定しなかったであろう、資本増価のために保有する資産については、異なる会計モデルが必要かどうかについてリサーチを行っている。

#### (無形資産の認識・測定)

- (4) 無形資産の定義や認識要件の見直しについて、現行の IAS 第 38 号では認識されていない無形資産の認識には、複数の課題があると考えている。例えば、ブランドのような無形資産を認識し、測定する際の境界線の設定は困難である。また、認識後に純損益に計上される減損損失を通じて提供される情報の目的適合性についても考慮する必要がある。将来の経済的便益への貢献が不確実な資産を認識すると、減損損失がより頻繁に認識され得るが、そのような減損損失に目的適合性があるか疑問である。  
(ASBJ)
- (5) 資産計上後の償却による純損益への影響ももっと議論されるべきである。損益計算書を重視する観点から考えると、市場価値でなく、原価測定の方が優れていると考える。
- (6) 企業の事業活動を推進するものを「真の無形資産 (genuine intangibles)」と呼ぶとして、そのような真の無形資産と、背後にある法的権利及び義務との関係に関心がある。無形資産の定義を議論する際にも法的側面の理解が必要である。(IASB 理事)

- (7) 我が法域では、自国基準の開発アジェンダを協議した際に得られたフィードバックを踏まえ、ソフトウェアと暗号資産に関するプロジェクトをアジェンダに追加した。認識と測定についての喫緊の課題は、ガイダンスが古くなっているソフトウェアと、新たにアジェンダに追加した暗号資産であると考えている。一般的な無形資産についてもリサーチを継続しており、基本的には開示に焦点をあてている。

### **(無形項目の開示の拡充について)**

#### 開示の場所について

- (8) 開示を財務諸表の注記に含めるのか、財務諸表以外の情報とするのかを慎重に検討する必要があると考える。EFRAG と UKEB が言及していた未認識の無形項目に関連した支出に関する開示は、将来の経営戦略に関する情報とあわせて経営者による説明の中で提供されることが有用となる可能性があると考えている。(ASBJ)
- (9) どこで開示するかは、検討すべき課題と考えているが、リスクと機会に関する開示は、経営者による説明において行うのがよいと考えている。それ以外は財務諸表の注記がより適していると考えている。

#### 何を開示するかについて

- (10) 投資家からは、細分化された費用の詳細な開示を求める声が聞かれている。
- (11) 開示の改善に取り組むことについては多くの関係者が同意すると考えられるが、開示によって認識と測定に関する問題点を補うことができるのかは疑問であり、どのような開示目的を設定すべきか慎重に検討する必要がある。(IASB 理事)

#### 機密情報について

- (12) 会計は企業簿価と市場価値の差異を埋めるために存在するのではない。また UKEB の発表に商業的機密情報のため開示すべきでないとする見解が含まれていなかったことに驚きがある。
- (13) ((12) の発言に対して) 機密情報に関連する場合であっても、例えば開示の粒度や方法を工夫することで十分な情報を提供する方法はあると考える。

### **(全体として)**

- (14) 第 1 に、プロジェクトの早い段階において、プロジェクトの範囲を明確にすることが必要と考えている。第 2 に、IAS 第 38 号が過去 25 年何も手当されていない一方

で、無形資産の分野は劇的に変化し続けているという市場の進化を捉えつつ、同時にアウトプットを生む必要がある点に留意しなければならない。最後に、基準開発のアプローチについて、段階的なアプローチとするのか包括的なアプローチとするのかについて検討する必要がある、開発すべき項目の優先順位も検討する必要がある。開示は会計処理の欠陥を補うものではないため、会計モデルに何らかの欠陥がある場合には、会計モデル自体の修正が必要と考える。(IASB Barckow 議長)

## IV. 企業結合 — 開示、のれん及び減損

### 議題の概要

11. 本セッションは、企業結合に関するより良い情報を開示することを企業に要求する IASB の提案に関するエデュケーション・セッションとされており、アジェンダ・ペーパーでは主に 2022 年後半から 2023 年前半の IASB ボード会議の内容が紹介されている。当該アジェンダ・ペーパーに ASAF メンバーに向けた質問は提示されていない。

12. IASB は 2020 年 3 月に公表したディスカッション・ペーパー「企業結合 — 開示、のれん及び減損」で示した予備的見解を修正した以下の暫定決定を行っており、修正された提案を含む公開草案を公表する予定としている。

(1) 戦略的に重要な企業結合を対象として、企業結合の目的、目標、指標及びその後の業績に関する情報を開示する。

開示が要求される「戦略的に重要な企業結合」は、以下のいずれかにより識別される。

- ① 被取得事業の収益、営業利益、資産のいずれかが、取得する企業の収益、営業利益、資産の 10% を超える。
- ② 企業結合により、新しい営業地域又は新しい主要事業分野に参入する結果になる。

情報は、経営者による説明ではなく財務諸表で開示を要求する。

(2) 特定の状況において、一定の情報の開示を企業に免除する。

情報を開示することによって企業結合に関しての企業の目的のいずれかを著しく損なうと予想できる場合に開示の免除を認める。

(3) 期待されるシナジーに関する定量的な情報を含む、現行の開示に関するその他の改善点。

企業結合から期待されるシナジーに関する定量的な情報を開示することを要求する。なお、期待されるシナジーについては定義しない。

### ASAF 会議での議論の概要

13. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

**(情報開示の場所)**

- (1) 提案される情報の開示は、財務諸表ではなく経営者による説明で行われるべきである。財務諸表で認識される項目に関連するという理由では、非常に多くの項目が財務諸表で開示を要求されることが懸念される。どのような項目であれば財務諸表での開示を要求されるのか、概念や規準をより具体的に示すべきであり、これは企業結合だけではなく他の IFRS 会計基準にも一貫して適用すべきである。(ASBJ)
- (2) 開示に関して、財務諸表に何が記載されるのか、経営者による説明に何が記載されるのか、の考え方を明確にする必要がある。
- (3) 本件で提案される情報を財務諸表で開示することに賛成であるが、上記(1)(2)のとおり全体的な整理は必要である。
- (4) 開示が要求される企業結合時点で設定される目標に関する情報は将来予測的な情報であり、概念フレームワーク第 3.6 項後半で述べられている経営者の予想や報告企業の戦略についての説明資料に類似しており、これは通常、財務諸表で提供されないとされている。
- (5) 情報開示の場所について(1)から(4)は更なる検討が必要との指摘と受け止めるが、財務諸表での開示の提案に至るまでに、現行の概念フレームワークや IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。)の考え方を参照して検討を行った。提案される情報は、単に財務諸表で認識される項目に関連するというよりも、企業結合の取引価格に関連し、認識される資産及び負債の測定に関する、より具体的な情報を提供するものである。(IASB スタッフ)
- (6) 企業結合の情報は特に重要であり、利用者は情報の透明性と質の向上を求めている。このような理由から、財務諸表に記載されることが望ましいと考えている。(IASB 理事)

**(開示の免除)**

- (7) 利用者は、開示が免除された場合、期待されるシナジーや企業結合から期待される成果に関する情報が得られないことを懸念している。そのため、免除を適用することができるのは一部のケースに限定することが考えられる。

**(戦略的に重要な企業結合)**

- (8) 戦略的に重要な企業結合を識別するための定量的閾値について、収益、営業利益、資

産がそれほど多額ではないにも関わらず、高い価値を持つ企業を取得するケースがあり、利用者からは、閾値について、被取得企業の時価総額が取得する企業の時価総額の10%を超える場合も加えるべきとの意見を聞いている。

- (9) 戦略的に重要な企業結合の判断基準を網羅的に列挙するのではなく、原則に基づく判断の余地を残すべきである。現在の暫定決定における定量的閾値では、立ち上げ段階のバイオテクノロジー企業など、研究開発の支出ばかりで収益や営業利益が少額である企業に対する企業結合が開示対象とならない可能性がある。
- (10) ((8)、(9)の発言に関して) IFRS 会計基準を適用している企業の中には非上場企業等、時価総額が測定できない企業もあるため、時価総額を閾値に含めることはしなかった。また、企業価値の概念も俎上に上がったが、IFRS にはない用語であるため含めなかったものの、企業結合で取得する資産総額の価値に近いものになると考えられることから、資産の閾値が機能することが見込まれる。また、追加すべき定性的要因が見落とされていないかについては、公開草案に対するフィードバックが有益となると考えている。(IASB スタッフ)

#### (期待されるシナジー)

- (11) シナジーは事業の取得の意思決定に関連し、のれんの一部として表されるため、シナジーの開示に重点をおくべきであることを強調したい。また、要求事項が適切に適用されるように、期待されるシナジーを明確にすべきである。

#### (その他)

- (12) 開示される企業結合の目標や指標は、IFRS 会計基準が適用された数値である可能性もあれば、投資利益率等のその他の数値である可能性もある。その他の数値で開示される場合、IFRS に沿っていない情報の範囲を広げるものとなり、利用者の期待に応えることが却って作成者との間の別の期待ギャップを生む可能性があるのではないかと慎重に考えており、その対応の一環として IFRS 会計基準が適用された数値との関連性を示す必要があるか検討すべきである。
- (13) 多くの法域では減損テストを行う際に事業セグメントをデフォルトとしており、我々は減損テストを行うレベルと企業結合の開示のレベルとの間に関連性がないことに根本的な問題があると考えている。理想的には、開示のレベルと減損テストのレベルは一致させるべきである。
- (14) これを機にのれんを含む資金生成単位の減損テストの有効性の向上だけでなく、減

損のプロセスそのものを見直すべきである。気候変動リスクへの対応など、解決すべき似た課題があるためである。

- (15) ((13)、(14)の発言に関して) 本プロジェクトの当初から、企業結合の経済実態に関する最善の情報を提供してほしいという利用者の要望があり、それにより提供される情報は、のれんが減損しているか否かの情報とは異なる。(IASB 理事)

## V. 基本財務諸表

### 議題の概要

14. アジェンダ・ペーパー4（以下「スライド」という。）に記載の以下の質問に沿って、意見交換が行われた。

(1) スライドに記載の純損益計算書、経営者業績指標（MPM）及び営業費用の性質別開示の設例は、提案された要求事項の説明として有用か。

① 特に各法域の利害関係者にとって、次の観点でどうか。

i. 作成者が提案された要求事項を理解するうえで役立っているか。

ii. 提案された要求事項について利用者が期待する情報を提供しているか。

② 特に MPM に関する設例について、提案された要求事項の説明として最も有用なものはA案からC案のうち、どれか。また、その理由は何か。

(2) 設例に、誤解を与える可能性のある点や、定型的な情報になってしまう点はあるか。

(3) 以下のものはあるか。

① 改善すべき点（例えば、設例で漏れているものはあるか）。

② 特に、デジタル報告について、IFRS 会計タクソノミの構成要素の作成を容易にするために、設例を設けるべきもの。

### ASAF 会議での議論の概要

15. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

#### （純損益計算書の設例）

(1) 提案された要求事項は複雑で、公開草案からの変更点も多い。理解を容易にするための資料（例：スライドに示されたフローチャート）の追加も有用と考える。（ASBJ）

(2) スライドに示された設例は、提案された要求事項を理解するうえで有用である。（ASBJ 他）

(3) 公開草案の設例に含まれていた、主要な事業活動の過程で投資を行う不動産投資会社及び保険会社や、保険活動と銀行活動を行うコングロマリットなどの設例を追加

することが有用と考える。

- (4) (3)の発言に関して) IASB は過去に議論の末、設例の役割はテンプレートではないと結論付けた経緯があるが、業界特有の設例を示した場合、設例がテンプレート化する懸念があり、バランスが重要である。(IASB スタッフ)
- (5) 設例 1 ではのれんの減損損失を区分表示しているが、企業がその判断に至った背景を示すことで、新基準のガイダンスをどのように適用するかという機能をより明確に示すことができると考える。
- (6) 我々の法域における実務では、一般管理費と販売費を合算して 1 つの科目として表示することが多く、また、子会社の支配の喪失による損益を営業利益の下の区分に一括して表示する実務が一般的である。その他、新しい純損益計算書と旧純損益計算書との比較形式での例示があるとさらに参考になる。
- (7) 特定の小計と必須の小計について追加の説明が必要と考える。また、設例 3 の投資銀行及びリテール銀行の例では、純投資収益に現金及び現金同等物からの収益が含まれているが、現在の銀行における実務では一般的ではない。
- (8) ((5) から(7)の発言に関して)、のれんの減損は、他のものよりも一般的であると考えられるため、良い例だと考えた。一般管理費と販売費は、販売活動が重要な場合には別個に表示することが一般的に期待される。これらはいずれも財務業績の概要を理解可能な形で提供するという分解表示のルールに従って判断される。新旧の比較及び小計の説明については最終的な基準もしくは教育文書での記載を検討する。  
(IASB 理事及びスタッフ)
- (9) 設例に関し、より一般的又は具体的な損益項目の例や、各企業の状況を反映できるよう詳細な情報、スライドに示された設例について、なぜ企業がこのような具体的な表示方法を選択したかのプロセスなどを説明する背景情報があれば、より有用であると考ええる。
- (10) 設例 3 において、ともに貸付のリターンである正味金利収益と信用減損損失が異なる区分に表示されていることに違和感を覚える。また、我々の法域では為替差損益は 1 つの科目に合算して計上しており、顧客へのファイナンスの提供に関連しない借入に係る為替差損を区分して計上することは移行のタイミングにおいてシステム変更面での影響が懸念される。

#### (MPM の設例)

- (11) MPM の数など、状況に応じて企業が複数の設例から最も適切な開示方法を選択可能であるべきと考える。IASB は 1 つの設例のみ示す想定なのか、複数の設例を示す想定なのかを確認したい。(ASBJ)
- (12) ((11)の発言に関して) 設例はあくまでも例示であり、最良の方法と思われるものを示したいと考えているが、最終的には基準の要件に従って判断することになる。具体的にいくつ設けるかという点が重要なのではなく、1 つ例を挙げるだけでも、このプロジェクトの大きな目的の一つである比較可能性の向上の達成に役立つと考える。(IASB 理事)
- (13) MPM の調整表の形式については企業の判断により、それぞれ適切なものを選択することができるものと考えている。(ASBJ 他)
- (14) ((13)の発言に関して) ある形式を禁止するのか、若しくは作成者に裁量により判断する場合、特定の形式が許容されない理由を考えることは参考になる。(IASB Barckow 議長)
- (15) 比較可能性について、報告期間ごとのストーリーに一貫性があることが必要であるが、それを達成するために複数の方法があるのであれば、企業は其中で選択できるべきあり、必ずしも企業間の形式における比較可能性とは限らないと考える。
- (16) 表の出発点を調整後損益ではなく IFRS の損益とした方がわかりやすい。
- (17) 我々の法域では、規制上、MD&A において GAAP ベースの数字を出発点として非 GAAP ベースの数字に調整することが要求されている。
- (18) その他、スライドの A 案、B 案、C 案の各案に対してそれぞれ賛否の声が寄せられた。主なコメントは次のとおり。
- ① 調整が非常に明確で、シンプルな表示が可能な A 案を支持する。
  - ② 調整が明確との理由で A 案を支持する意見と、報告期間と比較期間が 1 つの表になっていることで比較がしやすく、また、MPM を列で開示することでより多くの指標を表示可能であるとの理由で B 案を支持する意見で分かれている。なお、C 案を支持する声はない。
  - ③ 各調整項目、報告期間、税効果及び NCI を 1 つの表で開示できるため、C 案を支持する。
  - ④ デジタル報告の観点からはすべての要素が 1 つの表に開示される C 案が最も実用

的と考える。A 案及び B 案は、表に含めるのか脚注に記載するのか人の判断が含まれるためデジタル報告には適していない。デジタル報告を前提としない場合は、B 案が最も読みやすいと考える。

- ⑤ 1 つの案のみの場合、すべての企業がその案に従って開示する必要があると誤解される危険性があると考ええる。
- ⑥ C 案は、調整項目が多くなった場合に過度に複雑になり、理解可能性や実用性を低下させる可能性があると考ええる。

#### **(営業費用の性質別開示の設例)**

- (19) 発生原価ベースの金額であり、純損益計算書と整合しないため誤解を招くおそれがあり、開示を要求すること自体を懸念する意見や、開示にあたっては追加の説明や脚注が必要ではないかという意見がある。
- (20) 今期の売上原価には過年度の減価償却費が含まれており、複数期間の金額が混在しているという点でも複雑であり、純損益計算書との調整を示すことは困難である。
- (21) 我々の法域において、純損益計算書を分析する際に性質別営業費用と機能別営業費用が混在しているために作成者と監査人との間でコンフリクトが生じることがあるが、本開示により追加的な情報提供が可能となり、作成者にとって有用なものだと考える。

## VI. 共通支配下の企業結合（BCUCC）

### 議題の概要

16. 2023年4月25日に開催されたIASBボード会議においては、共通支配下の企業結合（以下「BCUCC」という。）プロジェクトの方向性を決める選択肢として、次の3つのオプションがIASBスタッフによって示され、議論がなされた。
- (1) オプションⅠ：認識、測定及び開示の要求事項を開発する
  - (2) オプションⅡ：開示のみの要求事項を開発する
  - (3) オプションⅢ：認識、測定及び開示の要求事項を開発しない
17. 本セッションでは、IASBスタッフがASAFメンバーに対してプロジェクトの最新情報を提供するとともに、次に掲げる質問事項を示して、ASAFメンバーからの情報提供が求められた。
- (1) BCUCCに関するIFRS会計基準の現在の取扱いによって財務報告上の問題は生じているか。
  - (2) BCUCCの開示により、財務諸表についてミスリードを招いたり、有用な情報を提供できないといった問題が生じた具体的な例はあるか。また、そのような例はどの程度一般的か。
  - (3) IFRS財団のデュー・プロセス・ハンドブックの要件を考慮した場合、IASBは上述の3つの選択肢のうち、どの選択肢を選択すべきか。

### ASAF 会議での議論の概要

18. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

#### （財務報告上の問題）

- (1) 簿価法を適用する場合、IFRS会計基準に要求事項がないため、実務に多様性がある。
- (2) 大手監査法人や規制当局からガイダンスが示されているが、監査法人の代表者から多くの質問が寄せられており、実務は定着していない。
- (3) 我々の法域では、規制当局がガイダンスを示したことで、実務は定着し、企業間の比較可能性が多少はある。

- (4) 我々の法域では実務に多様性はみられない。非支配株主を含む取引は少数であり、実務に多様性があったとしても説明が可能である。
- (5) 我々の法域における実務は簿価法に収斂しており、これは我々の法域における従来の会計基準の影響を受けたものであると考えられる。
- (6) 我々の法域では、BCUCC に簿価法を適用することが要求されているため、重要な実務上の課題はみられない。
- (7) BCUCC が頻繁に発生する法域では、証券取引所、規制当局及び主要な財務諸表の利用者の情報ニーズに従って独自の会計基準や実務が開発されているため、実務はほぼ定着している。財務諸表の利用者に有用な情報を提供できないという懸念はないと考えられる。
- (8) 財務諸表の利用者は、現時点では、財務諸表の注記を参照することにより、企業が採用した方針を理解することができる。

#### **(問題が生じた具体的な例)**

- (9) 貸借対照表の見栄えをよくするために、重要な非支配株主が存在しない取引に取得法が適用され、自己創設のれんが表示されることがある。
- (10) 公正価値や取得法の会計処理にも多様性があり、財務諸表に重要な影響を与えている。特に、非支配株主が存在しないにもかかわらず取得法が適用されている場合があるが、通常、規制当局は取得法を適用すべきではないという立場をとっている。
- (11) 多くの法域において、帳簿価額という用語が混乱と誤解を生じさせていると考えている。帳簿価額という用語を他の用語に置き換えることがより適切である。

#### **(IASB が選択すべき選択肢)**

- (12) 我々は、財務諸表の主要な利用者としての支配当事者の視点も考慮すべきであると考えていることから、IASB の暫定合意について懸念している。また、IASB が限られたリソースの中でオプション I を追求することは困難であると認識している。IAS 第 1 号及び IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の要求事項に従って提供される情報と比較して、IASB が、オプション II によってどれだけの追加的な開示を求めることを想定しているのか確認したい。追加的な開示の有用性やコストによるが、適切な開示要求を開発するのが困難な場合にはオプション III を支持する。  
(ASBJ)

- (13) 同じルールの下に置くことに便益があるため、オプションⅠを選択するが、多少簡素化することは考えられる。
- (14) オプションⅠを採用することを支持する。
- (15) BCUCC プロジェクトに多くの投資がなされてきたことを考慮すると、少なくとも、財務諸表における開示に関するガイダンスを示すことはできると考えられるため、オプションⅡを支持する。
- (16) オプションⅠにより実務の多様性を低減させることは困難であり、便益は非常に限定的である。オプションⅡは会計情報の透明性を向上させ、財務諸表の利用者の情報ニーズをある程度は満たすことができると考えられる。コンセンサスが得られない場合、オプションⅢでも受け入れることができると考えている。
- (17) 重要な取引であればどのような方針を選択したのかについて十分な開示がなされるはずであるため、オプションⅡの必要性に疑問がある。
- (18) ((17)の発言に関して) IAS 第1号の要求事項を超える追加的な開示が提供される可能性があるため、オプションⅡがある。(IASB スタッフ)
- (19) 他のプロジェクトを優先すべきであると考えているため、オプションⅢを支持する。
- (20) IASB のリソースに制約があることは認識しており、アジェンダの範囲と優先順位付けの問題に帰結するが、限られた時間の中で関係者が満足する包括的なフレームワークを開発できるとは想定し難いためオプションⅡ又はオプションⅢを支持する。
- (21) オプションⅠは財務報告の多様性を低減させるためには理想的である。オプションⅡについて、実務の多様性を低減させることなく作成コストが増加することの懸念が聞かれている。オプションⅢを支持する。
- (22) アジェンダにあるプロジェクトの優先順位を投資家に尋ねた場合、BCUCC のプロジェクトの優先順位が高いと思うか疑問である。

## VII. 引当金 — 的を絞った改善

### 議題の概要

19. IASB は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」(以下「IAS 第 37 号」という。)の諸側面を修正するためのプロジェクトを基準設定プロジェクトとして作業計画に追加しており、本セッションでは、IAS 第 37 号における負債の定義及び負債の認識に関する要求事項を概念フレームワークに合わせるための修正案についての議論が行われた。
20. 本セッションでは、ASAF メンバーに次の事項の意見が求められている。
  - (1) IAS 第 37 号における「現在の義務」の認識規準を支える要求事項及び設例の考えられる改訂に関する初期提案
  - (2) 企業が、その活動の測定値(例えば収益や炭素排出量)が特定の閾値を超えた場合に支払うべきコストについて、現在の義務を有する場合の要求事項を、IAS 第 37 号に追加するかどうか。
  - (3) 「回避する実際上の能力を有していない」の意味について、IAS 第 37 号にガイダンスを含めるとすれば、どのようなものを含めるか。

### ASAF 会議での議論の概要

21. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

#### (プロジェクト全体について)

- (1) 本セッションで示されているプロジェクトの方向性について同意する。(ASBJ 他)
- (2) 範囲を限定して本プロジェクトを進めることに同意する。(ASBJ 他)
- (3) プロジェクトの範囲が多少、広がる可能性や必要性があると考ええる。
- (4) 本プロジェクトの範囲や現在のプロジェクトの進捗状況を利害関係者に周知し、理解を得ることが、本プロジェクトを進めるうえで重要であると考ええる。また、従前よりも引当金の増加や費用の前倒しが生じるようなバイアスがかかることがないように留意する必要があると考ええる。

#### (IAS 第 37 号における「現在の義務」の認識規準を支える要求事項及び設例の考えられる改訂に関する初期提案について)

- (5) 設例 6、設例 11 及び設例 11A において、引当金を認識しない理由はそれらの義務が

経済的資源の移転義務ではないということではなく、経済的資源の交換義務であるという理由によるためであることが説明されている。これについて、経済的資源の交換義務に係る引当金を計上するべきではないという結論には同意するが、移転義務と交換義務を区別することは難しく、この考え方が機能しないことを懸念している。そのため、経済的資源の移転及び経済的資源の交換とは何かを明確化するべきではないか。(ASBJ 他)

- (6) 「現在の義務」の認識規準を支える要求事項である「過去の事象」について明確化することを検討する必要があるのではないか。
- (7) 負債の定義では「現在の義務」があるか否かが重要であり、「過去の事象」は期末日での状況を識別するのに役立たない。このため、「過去の事象」が概念フレームワークの負債の定義に含まれているからといって、負債の識別に必要なと思われる要素までも IAS 第 37 号に含める必要はないのではないか。
- (8) ((7)の発言に対して) 本プロジェクトでは、負債の定義を根本的に見直しするのではなく、実務上問題となっている部分を明確にし、それに対応する見直しを行っている。この点、ネット・ゼロ・コミットメントについての混乱は、現在の義務に目が行ってしまったために起きたものであり、「過去の事象」を意識することが負債の識別に役立つこともあると考える。むしろ取り除くことで却って新たな混乱が生じることが懸念される。(IASB スタッフ)
- (9) 設例 13B の「2 期間において企業が収益を生み出した場合に発生する賦課金」については、1 期間末時点では、まだ 2 期間目の収益を生み出していないにもかかわらず、現在の義務が生じていることで負債を計上することとしているが、欧州では法律で識別されたものを義務発生事象と考えるため、将来生み出す収益を前提に負債を計上することは、法律から発生する義務の解釈を広げることになるため、さらなる疑問が生じる懸念がある。
- (10) ネット・ゼロ・コミットメントに関する設例については、企業が現在の義務を評価するうえで役に立つと考えるが、使用するエネルギーを 100%再生可能エネルギーでまかなうことを目指す国際的な企業連合である「RE100 (Renewable Energy 100%)」に参加する企業も増えているため、設例の中に RE100 についても言及することを要望する。

**(企業が、その活動の測定値(例えば収益や炭素排出量)が特定の閾値を超えた場合に支払うべきコストについて、現在の義務を有する場合の要求事項を、IAS 第 37 号に追加す**

**るかどうかについて)**

- (11) 設例 13D「企業の収益が閾値を超えた場合に発生する賦課金」については、想定される2つの分析のうち、「企業が閾値を超えることを回避する実際上の能力がない」場合に負債を認識するという分析を支持する。これは条件付きの義務であり、企業が事業を開始した時点で、この賦課金の対象となる可能性を有しており、測定に係る論点が生じる可能性はあるが、負債を認識することにはなると考えている。(ASBJ)
- (12) 閾値を超えることを回避する実際上の能力を有していない状況であれば、閾値を超える前に義務を負うことになると考えられる。重要なことは、「回避する実際上の能力を有しているかどうか」であり、回避する実際上の能力を有するかどうかは状況によるため、まずは「回避する実際上の能力を有していない」の意味を明確にする必要があるのではないかと。
- (13) 法域グループのメンバーは、引当金を発生主義に基づき計上する（「企業が閾値を超えることを回避する実際上の能力がない」場合に閾値を超える前から引当金を認識する）ことを支持していたが、我々が自国の法域でアウトリーチを行った際の意見は様々であり、期中財務諸表について支持する意見がある一方、経営者の判断のまじりさや過去のデータの不足によって誤謬が生じやすくなることを懸念する意見があった。

**（「回避する実際上の能力を有していない」の意味について、IAS 第 37 号にガイダンスを含めるとすれば、どのようなものを含めるかについて）**

- (14) 法的義務のガイダンスの中に経済的強制を織り込むことが提案されているが、これは回避する実際上の能力を有していないという点では合理的であると考えているが、こうした取扱いのIAS 第 32 号との間の理論的な整合性がない点を懸念する。というのも、IAS 第 32 号では経済的強制だけでは金融商品を負債に分類することはなく、契約上の取決めに含まれない要因を考慮しないこととしているためである。
- (15) ((14)の発言に対して) 概念フレームワークで経済的強制の考え方について示されたものの、これがIAS 第 37 号に固有のものであるとすることに驚きはなく、結論の根拠でその旨や他の基準に適用されないことを示すことも有益ではないかと。
- (16) 概念フレームワーク第 4.34 項には、企業が経済的資源の移転を回避する実際上の能力を有しているかどうかを評価するために使用される要因には、「企業が移転を回避するために取り得る行動が移転そのものよりも著しく不利な経済的結果を生じることとなる場合には、企業は移転を回避する実際上の能力を有していない可能性がある

る。」とあるため、回避する実際上の能力を評価する上では、この考え方が参考になると考える。

- (17) 「回避する実際上の能力を有していない」ことを評価するにあたり、経済的強制を考慮することになるが、実務で主張される経済的強制の多くは実際にはそうではないため、経済的強制についての明確化が必要であると考ええる。

## VIII. 財務諸表における気候関連リスク

### 議題の概要

22. 本セッションの目的は、財務諸表における気候関連リスクに関する利害関係者の懸念について ASAF メンバーに意見を求めることである。具体的には、次の点についてメンバーの意見が求められた。

#### (懸念の性質)

- (1) 財務諸表における気候関連リスクの報告について、どのような懸念を持っているか。
- (2) その問題は各領域においてどの程度普及しているか。

#### (懸念の原因)

- (1) 質問 1 で識別した懸念の原因は何か？

#### (対応方針)

- (1) IASB はこれらの懸念にどのように対処すべきか？
- (2) 便益はこれらの行動のコストを上回ると思うか。

#### (プロジェクトの範囲)

- (1) IASB は本プロジェクトの範囲を拡大して、次の項目を含めるべきか？
  - ① 気候に関連したリスクに加えて（その他の）リスク
  - ② リスクに加えて機会（opportunities）も

### ASAF 会議での議論の概要

23. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

#### (全体的な意見)

- (1) 財務諸表は利用者のすべての情報ニーズに答えるものではないということを IASB が世界に発信することは非常に重要だと考えている。IASB が、何が財務諸表に記載されるべきで何が記載されるべきでないかを明確にし、その原則を示すことで、なぜある情報が財務諸表に記載されないのか、あるいはその逆なのかを誰もが理解できるようにすることが非常に重要だと考えている。(ASBJ)

- (2) 財務諸表の限界は今後も存在し続けると考えている。そのことを世間に伝え、財務諸表に何が記載されるべきで、何が記載されるべきでないのかという点で、利害関係者の期待を管理することが非常に重要である。(ASBJ)
- (3) (2)の発言に関して) 期待ギャップがあることは認識している。ギャップ解消のためには、財務諸表に何が記載されるべきで、何が記載されるべきかを明確にする必要がある点も同意する。ただし、IASBは財務諸表に表示される内容の基本原則を変更するつもりはなく、できることは利害関係者への追加の説明や教育などに限られる。(IASB Barckow 議長)
- (4) (2)の発言に関して) 何が財務諸表に相応しく、何がサステナビリティ開示に相応しいかを利害関係者が理解することが重要である。
- (5) 財務諸表は基本的に過去と現在に関するものである一方、リスクは将来の不確実性に関するものである。重なる部分はお互いにかたがた、将来のキャッシュ・フローを参照する資産や負債の測定に限定される。例えば、減損、引当金、税効果などであり、仮に測定に関して改善の余地がある場合は、この3つの基準を改善することになるが、基準全体を見直すのではなく、維持管理のレベルの修正にとどめるべきであると考えている。(ASBJ)

#### **(懸念の性質、懸念の原因に対する意見)**

- (6) 財務諸表の情報は、気候関連のリスクについて他の箇所で開示されている情報と整合していないように見える。
- (7) 財務諸表とサステナビリティ開示との不整合の原因については、次のとおり種々の意見が述べられた。
  - ① 適用される時間軸が異なっているからである。
  - ② 重要性の解釈が異なっているからである。すなわち、サステナビリティ開示では定性的な重要性が重視され、財務諸表では定量的な重要性が重視されている。
  - ③ 時間軸の議論だけでは説明できず、貨幣の時間的価値や信頼性の概念にも原因がある。
  - ④ 財務諸表側だけに原因があるわけではないので、財務諸表情報と他の開示の両方向から検討するべきである。

- (8) 利害関係者は、サステナビリティ開示で何かを議論するのであれば、それは財務諸表にも明確に反映されるべきと考えている。
- (9) 財務諸表で気候変動リスクを開示している企業は少なく、限られた情報しか提供されていない。利用者は、財務諸表において気候変動リスクに関する十分な情報をほとんど得ることができない。
- (10) 我々の法域のメンバーは主に、気候関連リスクが重要な判断や仮定にどのように織り込まれているかについての開示が不十分であること、又は不確実性が高いため、それらの影響が適時に財務諸表に反映されないことを懸念している。
- (11) 気候変動リスクは、耐用年数、減価償却方法、残存価額、長期資産の減損テスト、金融資産の予想信用損失、負債の認識及び測定に影響を与える。また財務諸表における気候関連リスクの開示が不十分である。

#### **(対応方針に対する意見)**

- (12) IAS 第1号、IAS 第36号「資産の減損」(以下「IAS 第36号」という。)及びIAS 第37号の要求事項を明確にする教育資料を提供することが考えられる。
- (13) IAS 第36号及びIAS 第37号の対応を迅速に行う必要がある。また移行計画と財務諸表をどのようにリンクさせるか説明する必要がある。
- (14) 重要な判断や仮定に関するガイダンスや例示が必要である。また、IFRS 会計基準の修正に関しては、例えば、IAS 第36号におけるキャッシュ・フロー予測の5年制限を撤廃する潜在的な提案は、軽微な修正ではなく、減損テストに大きな変化をもたらす可能性がある。したがって、IASBが修正を慎重に検討し、既存の財務フレームワークを打破しないことを提案する。
- (15) IAS 第36号は、予測キャッシュ・フローに影響を与える事象を、事象の発生確率によって明示的に詳細に評価するか、割引率の計算にこの要素を含めるべきである。また、IAS 第2号「棚卸資産」第16項によれば、異常な量の廃棄物は棚卸資産の原価の一部ではないが、企業が生産する商品の生分解性の程度にまで拡張されるべきである。
- (16) 気候変動や気候関連リスクの影響に関する教育資料があることを知らない人が大勢いることが問題である。また、企業や報告主体がガイダンスを検討するプロセスにおいて、教育資料をもっと参照するように仕向けることが有効かもしれない。

**(プロジェクトの範囲に対する意見)**

- (17) 本プロジェクトの範囲を拡大する必要はないと考える。
- (18) 本プロジェクトの範囲を拡大すべきと考える。
- (19) 気候に関連したリスクに加えて、ESG リスク又は長期的なリスクも考慮すべきである  
と考える。
- (20) まず気候に関連したリスクに取り組み、次の段階で範囲を拡大するかどうかを検討  
することが望ましい。
- (21) リスクに加えて機会についても検討する必要がある。
- (22) 機会やその他のリスクも含めてプロジェクトの範囲を拡大することは有益である  
が、その代償としてプロジェクトの作業を遅らせるべきではないと考えている。

**(次のステップ)**

- (23) 9月のIASBボード会議で次のステップに関する決定を行う予定である。(IASB  
Barckow 議長)

## IX. 持分法

### 議題の概要

24. IASB は、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」（以下「IAS 第 28 号」という。）における持分法の適用上の論点に対処するため、持分法会計に関するリサーチ・プロジェクト（以下「持分法プロジェクト」という。）を進めている。
25. IASB は、2023 年 4 月のボード会議において、持分法プロジェクトをリサーチプログラムから基準設定作業計画に移行することを決定し、公開草案の公表に向けて作業することを決定した。
26. 本セッションでは、IASB は、IAS 第 28 号の修正に関する公開草案を公表すべきか、又は改訂後の IAS 第 28 号に関する公開草案を公表すべきかについて、ASAF メンバーに意見を求めている。IAS 第 28 号の修正に関する公開草案では、IAS 第 28 号のパラグラフを追加、削除、修正するが、パラグラフの順序又は番号の変更は行わない。

### ASAF 会議での議論の概要

27. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

#### **（IAS 第 28 号の修正に関する公開草案に賛成する意見）**

- (1) 修正でも改訂でも要求事項自体は同じであるためいずれかを支持するものではないが、改訂の場合根本的な変更があることを示唆するため、IAS 第 28 号の修正に関する公開草案の方がよりプロジェクトの目的と範囲について誤解を回避できる可能性が高いという意味ではよい。(ASBJ)
- (2) 改訂の場合、基準の根本的な考え方が変わったと誤解を招く恐れがある。
- (3) IAS 第 28 号の修正に関する公開草案の公表はプロジェクトの目的と合致しており実務における適用上の問題をより少ないリソースで、より迅速に解決することができる。
- (4) IAS 第 28 号の修正に関する公開草案を公表することに賛成する。IAS 第 28 号の考え方を維持し、財務諸表に与える影響を議論することを期待する。
- (5) IAS 第 28 号の改訂に関する公開草案を公表することは、構造を見直し理解しやすさを改善する。他方、参照を変更しなくてよいという IAS 第 28 号の修正に関する公開草案の論拠は説得力に欠けるが、費用と便益及びリソースとタイミングの問題を考

慮すると、はるかに容易な方法であり、修正することに反対しない。

- (6) コンセンサスは明確であるが最も重要なのは利害関係者にとって何がより有用かである。IAS 第 28 号は短い基準でありコストは大きな問題ではない。改訂後の IAS 第 28 号に関する公開草案を公表した場合に伝わるメッセージを考慮すると、修正が適当である。(IASB スタッフ)
- (7) コアとなる概念の改革を行わない場合、この基準を改訂することは誤解を招くことになる。かなり明確なフィードバックを得た。(IASB Barckow 議長)

**(改訂後の IAS 第 28 号に関する公開草案に賛成する意見)**

- (8) このような修正内容を採番の形式や段落の順序を変更することなく既存の基準に組み込むことは困難である。修正案だけが公開草案として公表された場合、混乱を招く可能性がある。

**(その他の意見)**

- (9) IASB による最近の、投資者と関連会社間の取引から生じる未実現利益の消去に関する IAS 第 28 号第 28 項の規定を削除するという暫定決定は、連結会計のアプローチとは整合しないものであり、持分法の性質について根本的な疑問を生じさせる。断片的な基準の改正は、IAS 第 28 号の適用をより混乱させる可能性がある。今後、新たな適用上の課題が発生した場合、持分法の基本原則を全体的に見直し、一貫性と整合性を確保するための基準改訂が必要になる可能性がある。

以 上