

## 2023年12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12月4日に英国 (ロンドン) における対面とオンラインのハイブリッド形式で開催された。ASAF 会議の主な内容は、次のとおり。

### 2023年12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) | Rana Usman Khan 他       |
| 企業会計基準委員会 (ASBJ)              | 川西委員長                   |
| 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              |
| エフラグ (EFRAG)                  | Sebastián Harushimana 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)   | Benjamín Gallegos 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)            | James Kroeker 他         |

#### (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

**2023 年 12 月 ASAF 会議の議題**

| 議 題                       | 予定<br>時間 | 実際<br>時間 | 参照<br>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     | 20 分     | 3         |
| 基本財務諸表                    | 60 分     | 60 分     | 5         |
| 財務諸表における気候関連及びその他の不確実性    | 150 分    | 115 分    | 9         |

**今後の日程(予定)**

2024 年 1 月 29 日 (ビデオ会議)

2024 年 3 月 25 日及び 26 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、2024年3月25日及び26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) 料金規制対象活動
  - (2) 公的説明責任のない子会社：開示
5. また、IASB は、2024年上半期に排出物価格設定メカニズムに関するサーベイを実施することを検討しているとし、各法域における排出物価格設定メカニズムの性質及び普及状況に関するサーベイへの回答による協力の可否について、ASAF メンバーの意見を求めた。

### ASAF 会議での議論の概要

6. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

#### (次回 ASAF 会議の議題について)

- (1) 今後公表が予定されている会計基準書「公的説明責任のない子会社：開示」の適用を各法域においてどのように進めているか、将来の ASAF 会議で共有する議題を設定できないか。加えて、我々の法域においてリサーチしている無形資産に関して、今後の ASAF 会議で共有する機会をいただきたい。
- (2) 電力購入契約プロジェクトに関する議題を設定していただきたい。
- (3) 財務諸表における気候関連及びその他の不確実性プロジェクトに関して、気候関連コミットメントに係る IFRS 解釈指針委員会における議論にも関連し、財務報告の役割といったより広範な論点についても議論すべきと考えている。
- (4) IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」及び IFRS 第 9 号「金融商品」の適用後レビューのフィードバックについて、アップデートいただきたい。
- (5) 公開草案「資本の特徴を有する金融商品（IAS 第 32 号、IFRS 第 7 号及び IAS 第 1 号の修正案）」に関する我々の法域のアウトリーチからの知見を共有する機会をいただきたい。また、公開草案「金融商品の分類及び測定 of 修正（IFRS 第 9 号及び IFRS 第

7号の修正案)」に関するフィードバックについて、ASAF 会議で議論が必要か検討いただきたい。さらに、変動対価に関する我々の法域におけるリサーチ・プロジェクトや「企業結合—開示、のれん及び減損」プロジェクトに関するフィードバックについて共有する機会をいただきたい。

- (6) IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）の適用後レビューの開始時期について確認したい。
- (7) ((6)の発言に関して) IASB では、適用後レビューの開始時期について決定していない。12月のIASB ボード会議で検討することになっている。(IASB Barckow 議長)
- (8) 採掘活動プロジェクト、共通支配下の企業結合プロジェクトについて今後の ASAF 会議の議題としていただきたい。
- (9) ((8)の発言に関して) いずれのプロジェクトも中止を決定しているため、ASAF 会議で議論する予定はない。(IASB Barckow 議長)

**(排出物価格設定メカニズムに関するサーベイについて)**

- (10) サーベイは、質問票への回答により行われるか、会議の開催が予定されているか、確認したい。
- (11) ((10)の発言に関して) 質問票への回答を求めたいと考えている。現段階では、会議の開催は予定していない。(IASB Barckow 議長)
- (12) 我々の法域で関心の高いトピックであり、サーベイに協力したいと考えている。

### III. 基本財務諸表

#### 議題の概要

7. IASB は、基本財務諸表プロジェクトに関する実質的な意思決定をほぼ完了し、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」（以下「IAS 第 1 号」という。）に代わる IFRS 第 18 号「財務諸表の表示及び開示」（以下「IFRS 第 18 号」という。）を起草中である。IASB は、IFRS 第 18 号を 2024 年第 2 四半期に公表する予定である。
8. 本セッションは、次の事項を目的として開催された。
  - (1) 2023 年 11 月に開催された IFRS 諮問会議との IFRS 第 18 号公表後のステップに関する議論の概要を含め、プロジェクトの最新情報を提供する。
  - (2) 公表予定の IFRS 第 18 号の導入及び一貫した適用を支援するための公表後のステップについて、ASAF メンバーから意見やアドバイスを求める。
9. 本セッションでは、アジェンダ・ペーパー（以下「AP」という。）2 に記載の以下の質問に沿って、意見交換が行われた。
  - (1) AP2 のスライド 5 から 19 には、コミュニケーション戦略で使用する予定のハイレベルなメッセージが、具体的な例とともに掲載されている。
    - ① コミュニケーション戦略で使用する予定のハイレベルなメッセージについて何かコメントはあるか。
  - (2) AP2 のスライド 20 から 27 には、IASB が IFRS 第 18 号の導入と一貫した適用を支援するために使用する予定の目的、時期、ツールに関するハイレベルな概要が含まれている。また、多くの利害関係者が、導入及び一貫した適用を支援するための計画を策定している。
    - ① IASB のリソース及び利害関係者のリソースが限られていることを考慮した場合、導入及び一貫した適用に最も効果的な支援を提供するために、戦略的にどの分野に焦点を当てるべきか。
    - ② 導入及び一貫した適用を支援するための計画を策定する際に考慮すべき好事例はあるか。

#### 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。

**(質問1について)**

- (1) IFRS 第 18 号は、IAS 第 1 号を置き換えるものであり、IAS 第 1 号と比較の形で IFRS 第 18 号の公表に伴う主な変更点の要約を示すことが有用である。
- (2) IFRS 第 18 号は、最終的な財務業績である当期純損益並びに認識及び測定に影響を与えないとする記述は正しいが、そのようなメッセージによって財務諸表作成者が新基準の導入に必要な時間を費やさなくなることが懸念される。基準を導入するために必要な作業を明確に説明する必要がある。
- (3) 損益計算書にある 3 つの小計とキャッシュ・フロー計算書の区分は異なること、またその理由について、利害関係者がより良く理解できるような説明を要望する。
- (4) 我々の法域では、IFRS 導入より前から損益計算書に売上高から売上原価、販売費及び一般管理費を控除した標準化された営業利益を表示しており、比較可能な業績指標として長期にわたって評価されている。このため、MPM 導入のメリットについて理解を得ることができるか懸念があり、MPM のような指標を従来使用していなかった企業が、営業利益とは別に MPM を開発し開示することが推奨されたと誤解する可能性もある。この点、IASB からの説明においても留意が必要と考えている。
- (5) 関連会社又は共同支配企業に関連する投資に対する持分法損益の表示区分に関連し、IASB の決定はビジネスモデルに対する考え方に基づくものではなく測定方法に基づくものであることを明確に説明すべきである。また、関連会社又は共同支配企業の活動を主要な事業活動の一部とみなしている企業が、営業損益と持分法損益との合計を別個の小計として表示する場合に、当該小計が IFRS 第 18 号にしたがって MPM とならないことが強調されることを期待する。
- (6) MPM と財政状態計算書により関連する代替的業績指標 (APM) との関連性、及び MPM の反証可能な推定、非支配持分及び税効果に関する調整について追加的な説明が有用と考える。
- (7) APM について、欧州には ESMA ガイドラインがある。MPM についても法域によっては、IFRS 第 18 号の要求事項をエンドースしたり適用したりする過程で規制当局やエンドースメント機関が構築する法的枠組みとの関係で追加的な考慮が必要になることが想定される。
- (8) 財務諸表以外の公的なコミュニケーションで使用されるという点を強調する MPM の完全な定義を含めることを提案する。経過措置についても説明に含まれることを望

む。

- (9) 本件の議論に加えて、議論の多い論点に関する IASB による決定については、結論の根拠の中で明確に説明されているかを確認していただきたい。

## (質問 2 について)

### 教育的資料及び設例等に関する意見

- (10) 新基準の重要性に鑑み、より多くの教育的資料と新基準に関するトレーニングを要望する。また、適用上の課題に対し、IASB がより詳細で、企業の実際の状況に近い事例を提供することを望んでいる。各国基準設定主体とウェビナーや円卓会議などの教育セッション、或いはライブ Q&A 文書などで協働することも有効と考えている。
- (11) 表示及び開示の設例として、様々な業種における純損益計算書、営業、投資及び財務の区分がどのように表示されるかの紹介があると非常に有用である。
- (12) ガイダンスや設例は必要な範囲に限定し、慎重に検討するべきである。ガイダンスを追加することで追加の質問が発生するケースが多い。また、意図せずバイアスを引き起こす可能性がある。
- (13) 適用上の論点への対処は、FAQ で取り扱うのが良いと考える。ただし、このプロセスに過剰な機能をもたせるべきではない。
- (14) 設例は、さまざまな業種に適用可能であると同時に、情報開示がどのようなものであるべきかについて杓子定規にならないように、柔軟性のあるものとする必要がある。
- (15) ガイダンスや設例を公表する場合には、基準の公表から間を置かずに行うべきである。ガイダンス等の内容に関連して提起された適用上の疑問について後期で対処することができる。
- (16) IASB は適用上の疑問を継続的に受け付けるのか、又は IFRS 第 16 号のリースの場合のように、質問を一括して収集し、ボードメンバーとの Q&A の形で提示するのか。
- (17) ((16)の発言に関して) 特に基準が公表された後の数ヶ月間は、適用上の疑問に関して FAQ を作成し対応する。発効日が近づくほど、FAQ を出すことで適用に支障をきたす恐れがあるため、早い段階で行う必要がある。(IASB スタッフ)
- (18) 新基準公表までの期間及び公表後の期間における適用支援活動のターゲットから財

務諸表利用者が除外されているが、財務諸表利用者が新しい要求事項を理解し、データ収集システムを更新する時間が必要となる可能性があるため、早い段階から支援を行うことを検討することも考えられる。

(19) ((18)の発言に関して) 財務諸表利用者が実際にその基準が適用された結果を見るまでに想定される時間を考慮すると、新基準公表後の初期段階からのサポートは必ずしも不要ではないかと考えている。(IASB 理事他)

(20) FICE プロジェクトの公開草案では適用開始期間の直前の事業年度よりも前の期間について経過措置が提案されていることに対して、何故、IFRS 第 18 号の遡及適用を免除する経過措置は設けないのか説明が必要である。

#### TRGに関する意見

(21) TRG を設置すべきか、又は適用において教育的資料で十分かについて関係者の意見は分かれていた。IASB が TRG を設定するにせよ教育的資料の提供のみにするにせよ、IFRS 第 18 号は会計処理プロセスや IT システムに実際に影響を与えるため、混乱を避けるために、追加的な情報は早い段階で提供されるべきである。

(22) TRG の設置に関して、IFRS 第 18 号は専門的な見地からの検討を要するものではないことから、設定しないとする決定に同意する。



## IV. 財務諸表における気候関連及びその他の不確実性

### 議題の概要

11. IASB の第 3 次アジェンダ協議のフィードバックを受けて、IASB は財務諸表における気候関連のリスクを作業計画に追加することを決定した。サステナビリティ開示基準において気候関連リスクに関する情報開示が求められる中で、気候関連リスクについて財務諸表の数値と他の箇所で開示されている情報とが整合していないように見えること（不整合性）及び財務諸表における気候関連リスクの情報が不十分である可能性があること（不十分性）の懸念を受け、2023 年 3 月よりの絞ったプロジェクトが開始されている。
12. 2023 年 9 月の IASB ボード会議において、財務諸表において気候関連リスクの影響を報告することに関しての利害関係者の懸念に対応するために取り得るアクションについて、次のことを行うことを決定した。
  - (1) IFRS 会計基準の要求事項を気候関連及びその他の不確実性の影響の報告に適用する方法を例示するための設例を作成すべきかどうかの検討
  - (2) 見積りに関する情報の開示に関しての IFRS 会計基準の要求事項の明確化又は拡充の検討
  - (3) 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。）を気候関連のコミットメントに適用する際に企業が負債を認識する状況に関しての疑問点を IFRS 解釈指針委員会に照会
  - (4) 長期間にわたり資産が非常に変動性の高い将来キャッシュ・フローにさらされている場合に使用価値を測定するための IAS 第 36 号「資産の減損」（以下「IAS 第 36 号」という。）の適用に関する疑問について IFRS 解釈指針委員会と協議
13. IASB は前項(1)において、不十分性と不整合性という懸念に対処するためには、重要性の定義の適用に関する新たな設例が役立つかどうかを検討している。このため、今回の ASAF 会議では IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」（以下「IFRS 実務記述書第 2 号」という。）の設例 C（IFRS 基準における具体的な開示要求に加えて情報の開示につながる重要性の判断）及び設例 K（外部の定性的要因が重要性の判断に与える影響）を中心に、以下の質問が ASAF メンバーになされた。
  - (1) 重要性に関する設例は、企業が気候関連及びその他の不確実性の影響を報告する際に IFRS 会計基準を適用する方法を大幅に改善するか。
  - (2) IFRS 実務記述書第 2 号設例 C 及び設例 K の作成者による実務における適用につい

て、どのような経験があるか。あなたの法域において、設例 C 及び設例 K に示されている概念を適用する際の課題は何か。

(3) アジェンダ・ペーパーに示されている潜在的な設例の内容について、どのような助言があるか。

(4) IASB が重要性に関する新たな設例を開発することを決定した場合、これらの設例は教育資料、会計基準に付属する設例、会計基準のいずれに含めるべきか。

14. また、IASB は企業が財務諸表における気候関連及びその他の不確実性の影響を報告する際に、IFRS 会計基準書の要求事項をどのように適用するかを示すための設例の開発を検討しており、ASAF メンバーに対して以下の質問もなされた。

(1) 設例（重要性に関する設例を除く）は、企業が気候関連及びその他の不確実性の影響を報告する際の IFRS 会計基準を適用する方法を大幅に改善するか。

(2) IFRS 会計基準のどの領域及び事実パターンを、設例として説明すべきと考えるか。その設例は、特定の要求事項の適用を説明するもの（単独の設例）とすべきか、又は複数の会計基準にわたる一連の要求事項の適用を説明するもの（ウォーク・スルー形式での設例）とすべきか。

(3) 設例の最適な媒体及び時期について、どのように考えているか。

## 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。

### （全般的コメント）

(1) 財務情報の不十分性と財務情報の不整合性に対応する方法は、全く異なると考えている。財務情報の不十分性については、まず、どのような情報が不足しているのかを識別する必要があり、重要性の文脈ですべてを解決するのは難しいと考えている。財務情報の不整合性については、会計基準に基づき提供される財務情報と、その他の情報としてしか提供され得ないものとの違いに過ぎないと考えられるものがあるため、期待ギャップを埋める必要がある。(ASBJ)

(2) ((1) の発言に関して) 重要性だけでは情報の不十分性に対応できないという指摘はその通りであり、例えば、見積りに関する絞った基準設定についても視野に入れている。IASB は、様々な施策を講じることで懸念に対応することを考えており、

重要性の設例はその一つである。(IASB スタッフ)

- (3) 開示が過多になるリスクを避けるためにも、経営者による説明に何を記載し、財務諸表に何を記載するか、両者の間でどのような相互作用があるかを明確にする必要がある。
- (4) 会計基準上は、基本財務諸表における現在の認識と測定の要件は問題ないという意見が大多数でありながら、一方で、11月のIFRS解釈指針委員会で議論された要望書の見解が示すように、利用者の期待は、実際に財務諸表が提供できるものよりもはるかに高いということを感じている。
- (5) IFRS会計基準に関する期待ギャップと、IFRS解釈指針委員会に対する期待ギャップが存在している。11月のIFRS解釈指針委員会の議論は、IAS第37号の現行の要求事項を明確化した。現在進行中のIAS第37号の修正にどのような影響があるのかという点が不明確である。
- (6) IAS第36号については我が法域グループにおけるメンバーからも問題提起がなされており、利害関係者に対してアウトリーチを行うことも検討すべきである。
- (7) 気候変動やその他の不確実性に関する課題は、基準自体の欠陥というよりも、むしろ基準の適用に関連するものであるのであれば、IFRS解釈指針委員会を最大限に活用することを提案する。
- (8) ((7)の発言に関して) IFRS解釈指針委員会は、すべての問題を解決することはできないし、会計基準を変更することもできない。会計基準が本当に不明瞭なのか、会計基準の理解が不十分なのかには大きな違いがあり、監査人や規制当局が、会計基準の適切な適用を確保する役割も重要であると考えている。(IASB 理事)

#### (重要性の設例について)

- (9) 設例Cは重要かつ有用であるが、設例Kについては、作成者は利用者がどのような情報を定性的に重要と考えるかを必ずしも理解していないことを考えると支持しない。
- (10) 設例Cについて、重要性の判断に影響を与える状況は他にもあると考えられるため、より典型的なケースで設例を追加して欲しい。サステナビリティ関連のリスク及び機会が、企業の短期、中期及び長期の財政状態、経営成績、及びキャッシュ・フローに与えると予想される影響を設例として検討することも挙げられる。

- (11) 設例は作成が非常に困難であるが、有用である。加えて、開示の場所についても検討が必要である。コロナの時の継続企業の前提のように、会社にリスクは無くても定性的に重要であるために開示が必要なケースもある。
- (12) ESG には不確実な要素が多く、気候変動だけではなく、水消費、生物多様性、あらゆる社会的側面等があり、多くの設例が考えられるが、どこまで設例とするかが問題である。
- (13) 設例により、開示過多につながるリスクを考慮すべきである。
- (14) 開示による訴訟リスク、不確実性が情報の質の低下を招くリスクなども考慮する必要がある。
- (15) 開示自体を増やすことよりも、重要性は作成者目線ではなく利用者目線であることを明確にすること、ESG 関連リスクについては重要性の判断の結果のみならずサステナビリティ報告書に見られるような判断のプロセスの開示を検討すること、気候変動以外にも検討範囲を拡大すべきかどうかを検討することが重要と考えている。  
(IASB Barckow 議長)

#### **(設例の最適な媒体について)**

- (16) 実務記述書と教育的資料の違いとそれぞれが実務に与える影響について、IASB の見方を確認したい。仮に実務記述書自体が機能していない又は期待通りに適用されていないとしたら、さらに規範性のない情報や教育文書を提供することの有用性に疑問がある。(ASBJ)
- (17) 実務を変える必要があるならば、既に存在している教育文書や実務記述書に上乘せするだけでは効果が期待できない。基準自体を改正するか、基準の中に設例を織り込むことを検討すべきである。
- (18) 我々の法域では、実務記述書は公式に採用されていない。
- (19) 我々の法域では、実務記述書は自国の言語に翻訳されていない。
- (20) 利害関係者の懸念に対して、適時に対応するという観点からは、まず教育文書として設例を公表し、将来的に実務からのフィードバックに基づいて必要な改善を行い、会計基準に付随する設例の形で公表してはどうか。

#### **(重要性以外の設例について)**

- (21) 気候に係る設例には、設例の本来の目的である、基準の適用を手助けするために、多くの基準の要求事項を含めるようにすることが重要である。
- (22) 気候変動と財務諸表との関連性を示す設例が重要であると考えている。その他の設例としては、①気候変動に関連するリスク、②減損、③偶発債務、④公正価値測定及び⑤資産の評価が挙げられている。適時性と適用可能性を考え、当初は単独の設例の作成を優先し、将来的にウォーク・スルー形式の設例の作成することも考えられる。
- (23) 単独の設例を望む声がほとんどであり、規制当局（ESMA）が発行している気候変動報告書における 22 の設例なども参考になると考えている。
- (24) 作成者は一度に複数の基準を取扱う必要があるため、ウォーク・スルー形式の事例が有用であるとする。また、設例に対して、どのような媒体を使うにせよ、認知度を高め、遅滞なく懸念に対応できるようにする必要がある。
- (25) 財務諸表と移行計画とのつながりなどウォーク・スルー形式の設例の方が有用である場合もあるが、まずは単独の設例の作成に焦点を当てるべきである。
- (26) 設例が、会計基準を補完するものであり、代替とはならないという考えに同意する。設例をある統一した事実パターンに基づいて作成すれば、単独の設例であっても、基準間のつながりが理解できるのではないかと。

以上