

2022年7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、2022年7月11日及び12日に英国 (ロンドン) で開催された¹。ASAF 会議の主な内容は、次のとおり。

2022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、紙谷副委員長、 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)	Eui-Hyung Kim 他
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
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)	Rodrigo Andrade de Morais 他
カナダ会計基準審議会 (AcSB)	Linda Mezon-Hutter 他
米国財務会計基準審議会 (FASB)	Jim Kroeker

(IASB 参加者)

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

¹ 一部の ASAF メンバーはウェブ会議で参加。

2022年7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	105分	110分	3
動的リスク管理	90分	60分	7
IFRS 第9号の適用後レビュー — 分類及び測定	120分	85分	10
資本の特徴を有する金融商品	60分	85分	15
開示に関する取組み—的を絞った基準レベルの開示 のレビュー	90分	75分	19
基本財務諸表	120分	115分	22
開示に関する取組み—公的説明責任のない子会社:開 示	60分	70分	28
IFRS for SMEs 会計基準のレビュー	30分	45分	30
プロジェクトの近況報告と次回 ASAF 会議の議題	30分	10分	32

ASAF 会議への対応

- 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、ディスクロージャー専門委員会及び金融商品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. 国際会計基準審議会（IASB）は、現在、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」²に寄せられたフィードバックを踏まえた検討を行っている。のれん及び減損プロジェクトでは、企業結合の後の業績や期待されるシナジーなどに関する開示について検討しており、本セッションでは、当該開示に関してASAFメンバーから助言を受けることを目的としている。
4. ASAFメンバーに対する質問は、次のとおりである。

開示の対象を一部の範囲の企業結合とする案について

- (1) 仮にIASBが一部の範囲の企業結合のみを対象として、追加の開示を要求する場合には、その一部をどのように識別すべきか。
 - ① その一部を定量的な目線により識別すべきと考える場合、企業はどのような規準を検討することを要求すべきか。その目線はどのようなものとすべきか。
 - ② その一部を定性的な目線により識別すべきと考える場合、どのような定性的なラインとすべきか。
 - ③ IASBが要因又は指標に基づく目線を用いるべきと考える場合、(i)一部の企業結合をどのように表現するか。(ii)どのような要因又は指標を提案するか。
 - ④ 上記①から③のアプローチとは別又は組合せを提案する場合、追加の情報を提供せよ。

特定の状況において、一定の情報に対して開示の免除を用いる案について

- (1) 商業上の機密、将来予測情報、統合及び監査可能性のうち、いずれの実務上の懸念に対して免除を用いるべきか。
- (2) 企業結合の開示の予備的見解のどの情報に免除を適用すべきか、適用すべきでないか。
- (3) 識別された実務上の懸念に焦点を当てるために、免除の規準をどのように記述するか。

² 次のウェブサイト参照のこと。

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

- － IFRS 会計基準又はその他の規制上のガイダンスの中に、実務上の懸念がある状況に効果的に焦点を当てての有用と考える免除の特徴はあるか。

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。

(全般的なコメント)

- (1) 提案される開示には非財務の内容が含まれていることから財務諸表外で開示することが考えられ、財務諸表注記で開示することが適切か疑問に思う。(ASBJ)
- (2) ((1)のASBJの発言に関して) 財務諸表外とすべきとの意見に賛同する。我々の法域では、目標の達成やシナジーの将来的な期待などの情報を伝統的に経営者による説明に相当するMD&Aにおいて開示している。(米国)
- (3) 現在、のれん及び減損に関するリサーチを行っており本年9月のASAF会議でその内容を紹介したいと考えている。(英国)

(開示の対象を一部の範囲の企業結合とする案について)

- (4) 開示の対象となる企業結合の範囲を絞ることを支持する。開示の対象となる企業結合の範囲を完璧に捕捉する単一の目線は存在しないと考えられるため、マネジメント・アプローチに基づくことが最良のアプローチと考えている。
仮に定量的な目線を設けるのであれば、5%では小さく、あまりに多くの企業結合が捕捉されてしまうという意見が我々の法域から聞かれた。また、定性的な目線として、アジェンダ・ペーパーでは既存の報告セグメントとの関係が例示されているが、これは定量的な目線に近いと考えられる。要因又は指標については、現在の状況だけではなく、将来予想される状況も考慮要因と考える。(ASBJ)
- (5) 開示の対象となる企業結合の範囲を絞ることを支持する。(アフリカ、AOSSG、中国、韓国、フランス、ドイツ、GLASS、カナダ)
- (6) 開示の対象となる企業結合の範囲を絞る際にマネジメント・アプローチを採用すること支持する。(韓国、ドイツ)
- (7) 定量的な目線又は定性的な目線で開示の対象となる企業結合の範囲を絞るアプローチは、一般的な重要性とは別の重要性の観点を検討しなければならず、現時点においては良いものとは考えていない。(英国)

- (8) 定量的な目線と定性的な目線の組み合わせを支持する。(中国、韓国、フランス、GLASS、カナダ、米国)
- (9) 定量的な目線と定性的な目線の組み合わせを支持するものの、具体的な提案になると企業結合の範囲を制限することに懸念があるとの意見も聞かれている。(EFRAG)
- (10) 小規模の買収であっても、将来的な事業の成長が事業戦略の観点で重要な場合があるため、定量的な目線に加え、定性的な目線も組み合わせることが望ましい。(アフリカ、カナダ)
- (11) 定量的な目線を検討する際に、目線を正確に決定するための概念的根拠がないことは認識しているが、これは多くの規準に共通していえることである。IFRS 第 8 号「事業セグメント」における 10%という定量的な目線について、関係者の多くは、おそらく上限として適切と考えるだろうが、提案された 5%でも、開示の対象となる企業結合は比較的限定されるものとする。(フランス)
- (12) 定量的な目線としては、目標株価や総資産、売上高、純利益及び純資産などに基づき、複数の指標を用いることが考えられる。また、定性的な目線としては、企業の戦略的根拠、期待されるシナジー、バリューチェーンの再構築、経営陣の交代などが考えられる。(中国)
- (13) 企業結合は、取引により買収される事業のリスクや特性が大きく異なるものと考えられる。したがって適切な要因のリストを提供することは非常に困難であり、要因又は指標による目線は多様性に繋がるのではないかと懸念がある。(中国)

(特定の状況において、一定の情報に対して開示の免除を用いる案について)

- (14) 商業上の機密について免除を用いるべきである。企業結合の目的が達成されたかどうかをモニタリングするための経営者の指標は免除の対象とするべきであり、商業上の機密に該当するかどうかは、当該情報の開示が長期的な観点で企業価値を毀損する可能性に基づき判断する必要がある。一方、(被取得事業の既存の事業への) 統合については、免除を用いる理由としては望ましいとは考えていない。

記述方法に関しては、提案される開示に関する情報の入手に実務上は懸念がないため免除の規準を記述する上で、IFRS 第 3 号「企業結合」の例は参考にはならないが、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の例は参考になると考える。

(ASBJ)

- (15) 商業上の機密について、免除を用いるべきである。(アフリカ、中国、フランス、ド

イツ、英国、GLASS、カナダ、米国)

- (16) 将来予測情報について、免除を用いるべきである。(アフリカ、中国、フランス)
- (17) 我々の法域の会計基準では、ビジネスに不利益を及ぼす可能性のある場合に開示を免除する規準があるが、適用のハードルが高いために一般的に使われておらず、実用的な規準でなければ機能しないものと考ええる。(ドイツ)
- (18) すべての資産は、その将来のキャッシュ・フローが資産の帳簿価額を十分にカバーすると想定されることでその資産性が正当化される。したがって資産の帳簿価額を評価するために、我々は将来予測情報を使用しているとの暗黙の前提がある中で、将来予測情報の免除をどのように根拠づけるかについて、さらに検討する必要がある。(フランス)
- (19) 完全に統合された時点で業績評価への関連性がなくなるため、その時点に至った場合は開示が免除されるべきである。(英国)
- (20) 統合後においても経営者が業績評価のために利用している情報があるのであれば、当該情報は財務諸表に関連するものと思われる。(アフリカ)
- (21) 商業上の機密や統合などの実務上の懸念が識別されれば一定の情報開示が免除されるとなると、要求される開示を企業が行わなくなる懸念がある。(AOSSG)
- (22) 商業上の機密に関わるため、戦略的根拠や具体的な指標を開示しないとする考えは一般的に理解するものの、企業結合を行った理由や一般的なシナジー効果を開示することが商業上の機密に関わるというのは少し行き過ぎであるという意見が我々の法域から聞かれた。(カナダ)
- (23) IASB の提案に加え、重大な法的リスクを伴う情報についても免除を用いるべきとの意見が我々の法域から聞かれた。また、免除の適用には主観的な判断が伴うため、濫用されることがないように、免除が適用できるかどうかに関する更なるガイダンスや事例を IASB が提供してはどうかと提案する意見が我々の法域から聞かれた。(中国)
- (24) 免除の適用にあたっては主観的な判断が大きく関わるため、作成者と監査人との間、作成者と規制当局との間に緊張関係が生じる懸念がある。そうした緊張関係を避けるため、実務上の運用にあたり、何が免除されるのか具体的に記述すべきである。(韓国)

III. 動的リスク管理

議題の概要

6. IASB は、金融機関（特に銀行）が行っている、資産及び負債の内訳が絶えず変動するポートフォリオ（オープン・ポートフォリオ）に対する動的な金利リスク管理手法（DRM）に、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」又は IFRS 第 9 号「金融商品」（以下「IFRS 第 9 号」という。）におけるヘッジ会計の要求事項を適用する上での困難さを踏まえ、銀行の DRM を財務諸表に忠実に表現するヘッジ会計モデルについて検討を行うリサーチ・プロジェクトを進め、2022 年 5 月の IASB ボード会議において基準設定プログラムとして開発を進めることを決定している。
7. 本セッションでは、IASB ボード会議における最近の議論及び暫定決定、並びに潜在的なプロジェクト計画における特定の領域について議論が行われた。
8. ASAF メンバーに対する質問は、次のとおりである。
 - (1) 2020 年のアウトリーチで識別された主な課題に対するための IASB の最近の議論及び暫定決定について、全般的な意見又はコメントはあるか。
 - (2) DRM モデルにおいて、現在の正味のオープン・リスク・ポジションを計算するにあたり、適格項目として資本を含めることを認めるべきと考えるか。仮に資本を DRM モデルに含める場合、資本のどの構成要素（又は資本性金融商品の種類）が金利リスク・エクスポージャーを有すると考えられる、又はみなされるか。その理由は何か。

ASAF 会議での議論の概要

9. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

（IASB の最近の議論及び暫定決定）

- (1) IASB が暫定決定した DRM モデルの基本的な方向性は、リスク管理の実務に沿ったものであり、概ね支持できる。ただし、新しく導入された「DRM 調整」は、概念フレームワークにおける資産又は負債の定義を満たす可能性は低いと考えられるため、概念フレームワークからの逸脱を正当化できる十分な理由があるかについては、慎重に検討すべきである。（ASBJ）
- (2) DRM モデルの基本的な方向性は、概ね支持できる。（AOSSG、中国、韓国、EFRAG、フランス、英国、GLASS）

- (3) その他の包括利益 (OCI) を、概念フレームワークの定義を必ずしも満たさない「DRM 調整」として貸借対照表に計上することは、熟慮すべき重要な論点である。(AOSSG)
- (4) 「DRM 調整」を貸借対照表において認識することについては、監査人はやや懐疑的である一方、銀行は IASB の分析を受け入れているように思われる。結論の根拠等で明確に説明がなされるのであれば、「DRM 調整」を例外的な取扱いとして認めることはあり得る。ただし、「DRM 調整」を貸借対照表上で認識するとしても、純額オープン・リスク・ポジションに重大な変化が生じた場合や、ヘッジ手段のデリバティブが突然消滅した場合にどうするかといった検討すべき詳細な論点は残っている。(フランス)
- (5) 依然として現実的でない取組みであると見ているが、プロジェクトの方向性に高い関心を持って注視している。(米国)

(DRM モデルに資本を含めることの適否)

- (6) 一部の銀行が資本性金融商品を負債と同様に管理することがあることは理解しているが、損益の測定の観点からも負債と資本の区別は重要と考えているため、DRM モデルに資本を含めることには同意できない。(ASBJ)
- (7) 資本を適格項目として DRM モデルに含めることを認めるべきと考える。これを認めないことは等式の一部が欠けたようなものであり、DRM モデルは不完全なものになってしまう。(EFRAG、フランス、カナダ)
- (8) この論点が難しいのは、同じ法域内であっても動的リスク管理の実務はさまざまである点であるが、リスク管理者は総じてキャッシュ・フローの見通し等に着目し、会計とは異なる視点で資本を捉えている。(EFRAG、フランス)
- (9) ((8)の発言に関して) 銀行の実務に耳を傾けることは大切であるが、我々は、ファイナンスでも銀行業務でもリスク管理でもなく、会計を取り扱っており、最終的には両者を結びつける必要がある点は忘れてはならない。(IASB Barckow 議長)
- (10) 企業が、当該資本が動的なリスク軽減に有効であることを証明できる場合に限り、DRM モデルに資本を含めることに同意する。(GLASS)
- (11) DRM モデルに資本を含めることは銀行実務を反映するものであり同意するが、堅牢で監査可能なものとするためにも、さらに詳細なガイダンスが必要であると考えられる。(AOSSG)

- (12) 我々の法域の利害関係者は、資本を適格項目として DRM モデルに含めるかどうかは企業自身が判断すべきと考えている。ただし、資本を含めることにより実務の困難性が増す可能性や利益操作の機会を懸念する声もあるため、実務の一貫性を確保するために十分なガイダンスや設例を設ける等の提案が聞かれている。(中国)

(その他)

- (13) DRM モデルの対象がなぜ銀行に限定されるのか、その他の金融機関（保険会社など）にも拡張されるのかという声が利害関係者から寄せられている。(AOSSG、カナダ、米国)
- (14) ((13)の発言に関して) 審議が長期間にわたり継続しているプロジェクトがある中、本プロジェクトについてはある程度の期間で目途をつけることを目指しているため、対象をある程度限定している。ただし、DRM モデルが銀行に適用できれば、その他の業種にも対象を拡大することは可能と考えている。(IASB Barckow 議長)
- (15) 多くの銀行が異なるリスク管理のアプローチを採用している中、この検討プロセスに関与していない銀行にも適用可能なほど DRM モデルが十分柔軟なものかどうかは明らかでない。中小規模の銀行を含め、これまで明確に関与してこなかった銀行に対して、アウトリーチやフィールド・テストを実施すべきと考える。(英国)

IV. IFRS 第9号の適用後レビュー — 分類及び測定

議題の概要

10. セッションの目的として次の3つが挙げられている。

- (1) IASB が 2021 年 9 月に公表した情報要請「IFRS 第 9 号の適用後レビュー — 分類及び測定」に寄せられたフィードバックの概略を説明すること。
- (2) 金融資産のキャッシュ・フローの特性に関連した IFRS 第 9 号の要求事項に狭い範囲の修正を行うプロジェクトについて議論すること。
- (3) 様々な法域における適用後レビューの中で挙げられたその他の論点の重要性 (prominence) について議論すること。

11. メンバーに対する質問は次のとおりである。

(1) 金融商品のキャッシュ・フローの特性についての質問

- ① 提案されている明確化を行う修正は、ESG 連動要素を有する金融資産及び契約上リンクしている商品（以下「CLI」という。）に関連する一般的な適用上の課題を解決すると考えるか。
- ② 基本的な融資の取決めの概念を明確化するために何か推奨するものはあるか。
- ③ 基準開発プロジェクトに対する何か他のコメントはあるか。

(2) 本情報要請に対するフィードバックで指摘された、次の適用上の課題についての質問

- ① 潜在的なレバレッジを生み出す契約上のインフレ調整を有する金融商品が、ASAF メンバーの法域で広範なものであるか。
- ② 政府／規制当局によって課せられた同様のレバレッジ要素を有する金融商品が、ASAF メンバーの法域で広範なものであるか。
- ③ ASAF メンバーの法域において、認識の中止の要求事項の適用方法に重要な影響を及ぼすような実務の多様性が広く存在することを認識しているか。
- ④ ASAF メンバーの法域において、「自己使用」の例外を適用するにあたり、重要な影響を及ぼすような実務の多様性が広く存在することを認識しているか。

- ⑤ ASAF メンバーの法域において、FVOCI に指定した資本性金融商品の売却に係る取引コストの会計処理に関して、重要な影響を及ぼすような実務の多様性が広く存在することを認識しているか。

ASAF 会議での議論の概要

12. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

(金融商品のキャッシュ・フローの特性についての質問)

- (1) ESG 連動要素に限定せず、全般的な要求事項を明確化するという IASB の方向性を支持しており、明確化に当たっては原則的アプローチをとるべきと考える。(ASBJ、AOSSG、中国、韓国、EFRAG)
- (2) ESG 連動要素を有する金融商品はこれからますます増加していくと考えられるが、この中には当該要素に抵触するのが極めて限定された状況として設けられるものも出てくると考えられる。我々は、このような場合まで ESG 連動要素が付いているという理由で、契約上のキャッシュ・フローの特性が SPPI³ではないと結論付けるのは妥当ではなく、当該条件に抵触する蓋然性を考慮して、契約上のキャッシュ・フローが SPPI であるかどうかを判断すべきと考える。(ASBJ)
- (3) 我々の法域では多くの ESG 関連商品が導入されているが、大部分は SPPI を満たすものとして償却原価で測定されている。金利キャッシュ・フローは、これらの金融商品を理解する上での基本であるため、投資家が償却原価測定から得る情報は非常に重要である。そのため、より多くの金融商品を公正価値測定するような変更には懸念を有している。なお、契約上の ESG 連動要素を真正ではないと捉えることは問題であり、避けるべきである。(英国)
- (4) 我々の法域では、ESG 連動要素を組込デリバティブとして処理する異なるモデルを採用しているが、当該要素が真正ではないと主張することは困難と考える。また、我々の関係者の意見は一様ではないが、ESG 連動要素については公正価値が最も目的適合的な情報ではないのではないかと意見がある。ESG 連動要素と信用リスクの関連性が直接的なものもあれば両者の結びつきが弱いものもあるが、利用者と議論した中で出た一つの方法は、これらを区分処理せず、個別の開示を行った上で偶発事象に対する違約金支払いのように処理するというものである。(米国)

³ Solely Payments of Principal and Interest (元本及び元本残高に対する利息の支払のみ) の頭文字である。

- (5) 一部の ESG 連動要素を有する金融商品に基本的な融資の取決めの概念を適用することには、結論に至ることと、それに要する時間の点で課題があると考えている。懸念の一つは、ESG 目標の達成可能性に対するリスクと信用リスクの関係をどのように捉えるかであり、この点についてガイダンスや追加的な設例による明確化が望まれる。(カナダ)
- (6) 現在の市場動向からは、ESG 連動要素は、ESG リスクに対する補償ではなくインセンティブの役割を果たすものであるとの考え方でかなり解決できるようなにも思える。しかし、インセンティブとして整理できる幅は狭すぎ、将来的に ESG 目標の達成可能性に対するリスクが信用リスクとして顕在化し、金融リスクを生じさせた際に問題となるため、これによる解決は望ましくないと考える。(EFRAG)
- (7) 償却原価が公正価値よりも有用な会計処理なのか、又その理由を考えることが概念的に理解する上で重要だと考える。(ドイツ)
- (8) ESG 連動要素の会計処理は偶発的事象として捉えることができるが、IFRS 第 9 号のガイダンスでは当該事象の性質は SPPI の決定要素ではなく判断の指標とされている。そのため、偶発的事象をどのように考えるかというより広範な明確化の一環として、ESG 連動要素の取扱いを明確化することが原則主義に基づく基準に即していると考えられる。(韓国)
- (9) 政治的な議論の中でこれらの商品の取扱いが増加することが望まれており、償却原価の方が良いと言われているが、これらの意見だけをもって IFRS 第 9 号を修正すべきではないと考える。(IASB Barckow 議長、ドイツ)
- (10) ESG 連動要素を実効金利法にどのように反映させるかについては実務に多様性が生じていると考えられる。(英国、カナダ)
- (11) 実効金利法への ESG 連動要素によるキャッシュ・フローの変動性の反映については、金融商品の組成当初の償却原価のスケジュールに ESG 目標を達成するかどうかを統計的に織り込み、キャッシュ・フローが金融商品のライフサイクルでどのように変化するかを含めることが考えられる。(EFRAG)
- (12) 償却原価以外に分類される場合、市場が存在しないことからどのような公正価値を付けるのが問題となる可能性があると考えられる。(フランス、ドイツ)
- (13) 組込デリバティブの概念を導入して、SPPI を満たす主契約を複製できないか検討することで、基本的な融資の取決めの概念を支持するために有用である可能性がある

という提案した利害関係者もいた。(AOSSG)

- (14) 一部の利害関係者は、基本的な融資の取決めに係るキャッシュ・フローに影響を与える要因に非金融リスクの事象が含まれないことを明確化し、より多くの設例が提供されることを要望している。(中国)

CLI に関して

- (15) CLI に関して、我々の法域では、原資産が非金融資産で構成されている場合には CLI の要求事項が適用されないという見解が一般的であるが、IFRS 第 9 号は、どのような種類の金融商品に CLI の要求事項を適用することを意図しているかが明確でないため、少数ではあるが異なる見解もある。そのため、我々の関係者は、この点が明確化されることを強く要望している。(韓国)

(本情報要請に対するフィードバックで指摘された適用上の課題についての質問)

潜在的なレバレッジを生み出す契約上のインフレ調整を有する金融商品

- (16) 我々の法域では、インフレ調整を行う条項が含まれている契約が一般的になっており、また特定のインフラ・プロジェクトと連動している金融商品の場合には、指定された国債の利回りを基礎に使うことが慣行になってきている。法域によっては債券の利回りは、その法域の経済状況を表す良い指標となっているが、これらの契約条項は政府による規制金利ではなく、慣行として捉えられている。(GLASS)

政府／規制当局によって課せられた同様のレバレッジ要素を有する金融商品

- (17) 規制金利については、一部の法域においては一般的ではあるが、我々の法域全体として重要であるとは言えない。(EFRAG)

認識の中止の要求事項の適用方法

- (18) 認識の中止に関しては、一部の法域から債権のファクタリングやリスクと経済価値の適用に当たって困難性があるとのコメントがあった。(AOSSG)
- (19) 認識の中止に関しては、金融負債の条件変更に関する 10%の閾値を参照して金融資産のキャッシュ・フローの修正を判断することができるかどうかについて多様性があるため、明確化すべきと考える。非金融項目の売買契約についても多様性がある。(中国)
- (20) 認識の中止及び IFRS 第 9 号の範囲については、実務上の多様性が生じており、いくつかのガイダンスの追加が必要と考えるが、優先度がそれほど高い分野ではな

い。(EFRAG)

- (21) 認識の中止に関する実務の多様性については意見が分かれているが、全般的には幅広い議論を行い少し修正する必要があると考える。(ドイツ)

非金融商品に関する「自己使用」の例外の適用

- (22) 非金融商品の売買契約について、石油や天然ガスなどの商品を購入する長期契約を締結し、自己使用するとともに一部を市場で売買するケースで、自己使用する量について信頼性をもって予想できない場合に、自己使用の例外を適用できるかどうかの判断に関して多様性が見られている。(ASBJ)
- (23) 非金融商品の売買契約に関する IFRS 第 9 号と他の基準の境界に関して、少数の法域から、過去の慣行及び類似の契約に関する用語を明確化することが役立つのではないかの意見があった。(AOSSG)
- (24) 非金融項目については経営者の意図が変更された場合にどうなるのかといった懸念もあり、検討すべき問題であると考え。(ドイツ)

FVOCI に指定した資本性金融商品の売却に係る取引コスト

- (25) 取引費用に関しては費用又は損失として認識すべきと考えているが、明確なガイドランスがないため実務に多様性が存在している可能性がある。(AOSSG、韓国、ドイツ)
- (26) 取引費用及び公正価値と受取対価の差額については、金融商品の認識の中止の規定から費用又は損失として認識すべきとの意見と、IFRS 第 9 号第 5.7.5 項の公正価値変動の観点から、その他の包括利益に反映すべきという意見がある。(韓国)
- (27) 取引費用に関しては IFRS 第 9 号の要求事項は明確であると考え。(EFRAG)

V. 資本の特徴を有する金融商品

議題の概要

13. 「資本の特徴を有する金融商品」（以下「FICE」という。）プロジェクトでは、IAS 第 32 号「金融商品：表示」（以下「IAS 第 32 号」という。）における基礎となる負債と資本の分類原則について、必要に応じてその一部を明確化しつつ、特定の実務上の課題に対処するための検討を行っている。
14. 本セッションでは、これまで IASB ボード会議で検討されたトピックのうち、以下の(1)及び(2)のトピックに関する暫定決定が紹介され、当該暫定決定が、IAS 第 32 号の適用により生じる既知の実務上の問題を解決するか、意図しない結果を生じさせないかについて、ASAF メンバーからのフィードバックが求められた。

(1) 条件付決済条項を有する金融商品

① IAS 第 32 号の要求事項の適用順序

条件付決済条項のある金融商品は複合金融商品である可能性がある旨を明確化する。(IAS 第 32 号の分類に関する特定の要求事項を適用する前に、IAS 第 32 号第 28 項の複合金融商品の要求事項を適用するとの趣旨)

② 発生確率の測定への影響

条件付決済条項のある複合金融商品の負債部分（ある偶発的事象が生じた場合に即時の決済が必要となる可能性がある）は、その条件付の義務の全額で測定される旨を明確化する。

③ 配当の裁量的な支払の会計処理

入金額の全部が当初に複合金融商品の負債部分に配分される場合であっても、発行者の裁量で行われる支払は資本に認識される旨を明確化する。

④ 「清算」や「真正でない」という用語の再定義

IAS 第 32 号第 25 項(b)における「清算」という用語は、企業が営業を永久に終了する過程にある場合を指す旨を定める。また、ある契約条件が IAS 第 32 号の第 25 項(a)において「真正なものでない」かどうかの評価は、偶発的事象が発生する確率のみを考慮して行うものではない旨を定める。

(2) 適用される法律が金融商品の契約条件に与える影響

次の事項を考慮することによって金融商品を金融負債又は資本に分類することを企業に要求するという IAS 第 32 号の修正を提案する。

- ① 契約に明記されている条件のうち、適用される法律で設定されている権利及び義務に対して追加となる権利及び義務、又はより具体的な権利及び義務を生じさせるもの
- ② 適用される法律のうち、契約上の権利又は契約上の義務の強制可能性を妨げるもの

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。

(条件付決済条項を有する金融商品)**発生確率の測定への影響**

- (1) 概ね賛成であるものの、条件付決済条項を有する金融商品の測定に、確率を考慮しない点は適切ではないと考える。決済条項の確率は重要な要素であり、IFRS 第 13 号「公正価値測定」（以下「IFRS 第 13 号」という。）の測定原則とも整合しない。IAS 第 32 号は表示と分類の基準であり、測定の基準ではないことに留意すべきである。また条件付決済条項を有する金融商品は、条件を発行者と保有者がいずれもコントロールできない点で要求払負債と異なっており、要求払負債の取扱いを類推適用すべきでない。（韓国、カナダ）
- (2) 関係者の多くは単純な測定方法を支持するが、名目価額での測定は、公正価値での測定とは矛盾し、ストラクチャリング機会を生んでしまうことに懸念がある。（EFRAG）

配当の裁量的な支払の会計処理

- (3) 条件付決済条項を有する金融商品の資本要素がゼロであっても、配当を資本で認識する点について、当該配当を支払利息で処理している法域もあり、実務の変更が生じる可能性がある。また、その場合、貸借対照表の表示と損益計算書との間に齟齬が生じる。このため、ヘッジ会計に与える影響が大きく、また財務諸表利用者に混乱を生じさせないかという懸念がある。（イギリス、EFRAG、AOSSG）

- (4) 条件付決済条項を有する金融商品の資本要素がゼロであっても、配当の支払により普通株主に対する利益は減少する可能性があるため、意図しない結果を生まないように一株当たり利益（EPS）の取扱いについて確認する必要がある。（米国）

その他の論点

- (5) IAS 第 32 号の適用順序が明確になったことは大変有意義である。（イギリス）
- (6) 清算の定義について追加の説明が必要である。（EFRAG）
- (7) 「真正でないこと」についての定義の暫定決定は不明瞭であるため、追加の説明・設例あるいは再定義が必要である。（フランス、EFRAG、中国）

（適用される法律が金融商品の契約条件に与える影響）

- (8) 経済的な状況が同じであれば同じように処理されるべきで、金融商品の決済又は転換に与える条項が、契約中に記載されているか、法律として規制されているかによって、異なる分類となるのは適切ではないのではないか。（ドイツ）
- (9) (8) のコメントと同意見である。我々の法域で発行される Bail-in 債は、他の法的な制約からそれが規制資本としての要件を満たす条件を、通常、法律でなく契約条項に含めている。IAS 第 32 号が契約条項を重視することは理解するが、Bail-in 条項が法律にある場合でも経済的影響は類似することを考えると、法律と契約条項を区別するのが正しい処理か疑問に思う。（ASBJ）
- (10) 契約はそれが存在する法域の法的枠組まで理解しないと当事者間の合意を理解することは難しいため、契約の背景にあるこうした法的枠組を考慮せず、契約文言のみを重視する暫定決定は、実務上の課題を解決するかもしれないが、ストラクチャリングの機会を生み出し IFRS の原則主義からも離れている。（EFRAG、米国）
- (11) 暫定決定は複雑であり意図しない結果を生み出す可能性があるため、複数の法域の具体的商品で検討すべきである。（AOSSG）
- (12) 暫定決定は、現行の会計原則や会計実務と整合せず、分類により権利義務のすべてが反映されない点を考えると、現行の会計処理に重大な変更をもたらすことに懸念がある。（中国）
- (13) 暫定決定は、支払を受ける強制可能な権利を有しているのかどうかを評価する際には契約条件を当該契約が適用される法律とともに考慮すべきとする IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」第 37 項の記載に反している。（韓国）

- (14) 契約条件をもとに分類すべきという暫定決定には多少の懸念もあるが、分類に契約と法律の両方を考慮する場合の懸念の方がより大きく、IAS 第 32 号だけでなく、契約に基づく IFRS 第 9 号「金融商品」にも意図しない結果を生じさせてしまう恐れがある。このため、分類に法律も考慮することには十分な分析が必要である。(フランス)
- (15) 法律で設定されている権利及び義務に対して追加となる権利及び義務を生じさせる条項が契約にある場合、分類上考慮すべきとだけいっているだけであって、法律上の義務を会計処理しないという意味ではない点に留意してほしい。また、法律を無視することはできないので、ストラクチャリングの機会はないと思う。(IASB Barckow 議長)

VI. 開示に関する取組み一時的を絞った基準レベルの開示のレビュー

議題の概要

16. IASB は 2021 年 3 月 25 日に「IFRS 基準における開示要求－試験的アプローチ IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の修正案」（以下「試験的アプローチに係る公開草案」という。）を公表した。試験的アプローチに係る公開草案の目的は、IASB が今後 IFRS 基準の開示要求を開発及び文案を作成するにあたって IASB 自身が従うガイダンス案、並びに、当該ガイダンス案を IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号「従業員給付」（以下「IAS 第 19 号」という。）に適用した場合の開示に関する要求事項の修正案について、フィードバックを求めることである。本セッションでは、IASB から試験的アプローチに係る公開草案のフィードバックを踏まえて、本プロジェクトの次のステップについて、ASAF メンバーからの助言が求められている。
17. ASAF メンバーに対する質問は、次のとおりである。
- (1) IASB は、考えられる各行動方針の賛成意見と反対意見について、適切に分析したと考えるか。考えられる次のステップについて、適切に分析したと考えるか。
 - (2) IASB スタッフが提案する中道アプローチは、企業が効果的な判断を行うためのより良いフレームワークを提供すると考えるか。
 - (3) 仮に IASB が本プロジェクトを終了するとした場合、開示の問題に対処するために IASB が行うべきことがあると考えるか。
18. IASB は、IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の開示要求の修正案について更なる開発を行うべきと考えるか。

ASAF 会議での議論の概要

19. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

（考えられる各行動方針の分析と中道アプローチについて）

- (1) 本プロジェクトにおいては、以下の 2 つの問題点があると考えます。この問題はプロジェクトの一部であり、今後これらに対処するのであればプロジェクトを進めていくことに意味があるが、さもなければ意味がないと考える。(ASBJ)
 - ① 本プロジェクトでは、すべての利用者のニーズに基づいて解決しようとしているが、様々なユーザーがいて、様々なニーズがある中で、何に基づいて開示目

的をどう特定するかが説明されていない。

- ② 開示目的と強制される情報項目との関連性について、関連があることは認められるが、どのように関連しているのか分からない箇所があるため、その説明が必要である。この説明がないと、重要性の適用が非常に困難になる。
- (2) 考えられる各行動方針に対する賛否両論と、次のステップの可能性が正しく分析されていることに同意する。(GLASS、EFRAG、フランス、中国、英国、ドイツ、韓国)
- (3) 中道アプローチの開発を支持する。(GLASS、EFRAG、フランス、中国、英国、ドイツ)
- ① 開示要求を変更することは、コストを増加させることになるものの、そのコストを上回る便益を大多数の利害関係者が得ることができると考えられる。(GLASS)
 - ② 我々の法域でのフィールド・テストに参加した企業からは、開示目的を設けることが非常に重要であり、開示目的を設けることで財務諸表の最も重要な点に焦点が当てられるようになったという意見が聞かれた。(EFRAG、英国)
 - ③ 強制される情報項目を開示することによって、情報の一貫性と比較可能性が確保され、また、重要性の判断を適用して追加的な情報を開示することで、企業特有の情報を開示することが可能であり、チェックリスト・アプローチと比較して費用対効果が高いと考える。(中国)
- (4) 中道アプローチでは、開示の問題を効果的に解決できないと考えられるため、中道アプローチを支持しない。(韓国、カナダ、AOSSG)
- ① 開示の問題は様々な要因の組み合わせであり、中道アプローチだけでは同問題を解決できない。むしろ、開示に関する重要性の判断の具体的なガイダンスを作成することが、開示の問題へのより効果的な解決策である。(韓国)
 - ② 強制される情報項目は、チェックリスト・アプローチからの行動のシフトに役立たない可能性があると考えられる。そのため、このプロジェクトを継続する上では、開示目的に関する包括的な適用ガイダンスが必要であると考えられる。(カナダ)
- (5) IASB がチェックリストを作成しなかった場合でも、監査人や規制当局が独自のチェックリストを開発する可能性が高いと考えられる。(米国)
- (6) 強制される情報項目と強制されない情報項目の区分について、一貫した判断を行う

ための根拠を IASB がどのように開発するのかについて懸念がある。(AOSSG)

(仮に本プロジェクトを終了する場合の、開示の問題への対処について)

- (7) 本プロジェクトを終了する場合、会計基準の結論の根拠に開示目的を含めることを検討すべきである。(韓国)
- (8) 開示目的の代替的な活用として、提案されているアプローチを将来の会計基準を開発する際のガイダンスとして使用すべきである。(AOSSG)

(IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の開示要求の修正案について)

- (9) 提案されたアプローチに基づく改訂は支持しない。ただし、利害関係者から寄せられたフィードバックは通常の PIR において収集するフィードバックとして十分にあるように思われる。仮に提案されたアプローチを参照せずに、これらのフィードバックを基に基準を修正するのであれば、一定の改善を加えることができる可能性がある。(ASBJ)
- (10) 提案されたアプローチに基づき IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号を修正することを支持しない。(EFRAG、フランス、中国、英国、AOSSG)
 - ① フィールド・テストの結果では、試験的アプローチに係る公開草案の内容を適用した場合であっても、従来の開示と大きな変化は見られなかった。(EFRAG、フランス、英国)
 - ② IASB は IFRS 第 13 号と IAS 第 19 号の修正案を検討する前に、まずプロジェクトの方向性を決定すべきである。(中国、英国)
- (11) IFRS 第 13 号及び IAS 第 19 号の開示要求の修正案について支持する。(GLASS、カナダ、ドイツ)
 - ① IAS 第 19 号の現在の開示要求は、財務諸表の利用者と作成者の双方から不評である。(カナダ)
 - ② IFRS 第 13 号と IAS 第 19 号の改訂案を完成させることは、将来 IASB が大規模な新規プロジェクトを行う際に有用なフレームワークを提供することになる。(ドイツ)

VII. 基本財務諸表

議題の概要

20. IASB は、2019 年 12 月に本プロジェクトに関連する公開草案「全般的な表示及び開示」（以下「公開草案」という。）を公表し、2020 年 9 月 30 日までコメントを募集した。IASB は、2021 年 3 月の IASB ボード会議より、公開草案の再審議を開始している。

21. 本セッションの目的は以下のとおりである。

的を絞ったアウトリーチの実施の提案

(1) 2022 年 3 月及び 4 月の ASAF 会議において、一部のメンバーから、本プロジェクトのいくつかの提案についての的を絞ったアウトリーチの実施が提案された。これにつき、IASB スタッフから概要を説明し、他の ASAF メンバーに意見を求める。

性質別営業費用の注記における開示

(1) 企業が損益計算書において営業費用を機能別に報告している場合の性質別営業費用の注記における分析について、2022 年 4 月の IASB ボード会議及び 2022 年 6 月の CMAC/GPF 合同会議における議論の状況のアップデートを行う。

再現性が限定的な収益及び費用

(1) 再現性が限定的な収益及び費用（通例でない収益及び費用）に関する IASB における最近の議論、及び方向性について、ASAF メンバーに助言を求める。

22. ASAF メンバーへの質問は以下のとおりである。

的を絞ったアウトリーチの実施の提案
(1) 的を絞ったアウトリーチを実施する意向があるか。 (2) 提案されたトピック及び時期について、コメントはあるか。
性質別営業費用の注記における開示
(1) 今後の進め方の基礎及び検討の次のステップについて、コメントはあるか。
再現性が限定的な収益及び費用
(1) 再現性が限定的な収益及び費用の、暫定決定された定義（working definition）に対する考え得る制約条件について、コメントはあるか。 (2) 評価期間について、コメントはあるか。

ASAF 会議での議論の概要

23. 冒頭、IASB スタッフからの的を絞ったアウトリーチについて、以下のとおり補足説明が行われた。

(1) 基本財務諸表に関する主要な論点については2022年9月のIASB ボード会議までには暫定決定されると見込んでおり、アウトリーチの実施時期は2022年10月から11月頃を考えている。選択されたトピックについて円卓会議を開催することを予定しており、フィールドワークまでは実施しない。年明けにはIASBに結果を報告することを想定している。

(2) すべての論点について議論を終えてからアウトリーチを実施するのが理想ではあるが、プロジェクトの進捗とのバランスを考慮して10月から11月としている。

24. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

(的を絞ったアウトリーチの実施の提案)

アウトリーチの実施について

(1) アウトリーチに参加する。(ASBJ、英国、フランス、ドイツ、EFRAG、GLASS、カナダ、中国、韓国、AOSSG、アフリカ)

アウトリーチのテーマについて

(2) 特に「特定の主要な事業活動を有する企業」及び「経営者業績指標 (MPM)」の議論に関心がある。しかし、テーマや範囲を限定して行うのではなく、拡大して行うべきであると考え。例えば、前者については、主要な事業活動とは何か、という問題は財務活動や投資活動を行う企業に特有の問題ではなく、営業利益の定義と連動していると考えられるため、より広い範囲の企業に対してアウトリーチを行うことを提案する。後者については、MPMの定義案が不十分であるというフィードバックを受けて、反証可能な推定が提案されたと理解している。アウトリーチでは、反証可能な推定に限定してフィードバックを求めるのではなく、MPMをどのように定義するかに焦点を当てることを提案する。(ASBJ)

(3) 各論点につき部分的に対処する方法では、おそらく意図しない結果や様々な要素間の相互作用のためにうまくいかないものが出てくる可能性が考えられる。より全体的な観点からのアウトリーチの実施も検討してはどうか。(ドイツ)

(4) キャッシュ・フロー計算書についてもトピックに含めてはどうかとの意見が聞かれ

た。(AOSSG)

- (5) MPM の調整表における税金及び非支配持分の開示についてもトピックに含めてはどうかとの意見が聞かれた。(EFRAG)

(性質別営業費用の注記における開示)

利用者のニーズについて

- (6) 前回の ASAF 会議において、利用者がどのように情報を利用することを意図しているのかにつき十分に説明すべきである点を指摘した。同会議では、利用者は損益計算書とキャッシュ・フロー計算書の関連性を理解するために、すなわち、キャッシュ項目と非キャッシュ項目を峻別して把握するために、性質別費用の情報を必要としていると説明された。仮にそれだけが目的であるならば、利用者のニーズを満たすための他のアプローチがあるのではないか。また、実際には他の目的もあると考えられるが、それらを明確にすることが必要と考える。(ASBJ)
- (7) ((6)の発言に対して) 前回の ASAF 会議においては、部分マトリックス法について議論を行った。我々は7月のIASBボード会議において、前回の ASAF 会議で議論された減価償却費、償却費、及び従業員給付費用の3項目につき、具体的な定量的開示を要求することを提案している。また、企業が注記において開示している費用項目のすべてにつき損益計算書との関連性を示すことが利用者の利益になるか、また、作成者にとって実現可能であるかを分析し、より原則的なアプローチを検討することも提案している。これは前回の議論よりも範囲が拡大されたものである。(IASB スタッフ)
- (8) ASBJ の発言にもあったように、今回のペーパーは何が新しいのか、具体的に何を議論すべきか、という意見が聞かれた。この要求事項により何を達成したいのか、利用者の目的は何かなどの本質的な問題につき、もっと理解を深める必要があると考える。(ドイツ、英国)

売上原価の分解について

- (9) 前回の ASAF 会議では、複数のメンバーが、売上原価の分解に関連して、期首と期末の在庫を構成する項目の分解をすることは困難である点を指摘した。今回この点が議題に挙がっていないようだが、どのような状況か、明確にして頂きたい。(ASBJ)
- (10) 売上原価の分解に注目している。例えば、在庫には人件費や減価償却費なども含まれるが、在庫が売却された場合にこれらをどのように識別するのが問題となる。

また、我々の法域においては後入先出法が認められているため、過去に在庫に計上された人件費等の額を算定することは困難と思われる。在庫の評価減についても同様である。(米国)

- (11) ((9)及び(10)の発言に関して) 損益計算書における費用計上額ではなく、当期発生額を開示することを考えている。そのため、在庫に費用別分解は不要と考えている。(IASB スタッフ)

分解表示する性質別費用の範囲について

- (12) 減価償却費、償却費及び従業員給付費用以外に、変動費と固定費の区分、将来的に継続するものとそうでないもの区分及び減損に関する情報が重要ではないか、との意見が聞かれた。(EFRAG)
- (13) 一般管理費、減損についても分解情報が必要であるとの意見が聞かれた。(AOSSG)
- (14) 減価償却費、償却費及び従業員給付費用の3項目で十分であり、他の項目を追加することは、不必要な複雑さを招くことになるため反対である。(韓国)
- (15) 提案に概ね同意しているものの、一部の利害関係者からは、減価償却費、償却費及び従業員給付費用の3項目で十分である、従業員給付費用の開示には株式報酬は含まれるのかを明確にしてほしい、主要産業等を例にした詳細なガイダンスや例示を提供してほしいなどの意見が聞かれた。(中国)
- (16) 営業費用について機能別表示をしている企業にのみ性質別の分解を求め、性質別表示をしている企業に機能別の分解を求めないのはなぜか。(ドイツ)
- (17) ((16)の質問に対して) 費用の性質別情報は、利用者が企業のキャッシュ・フローを予測するのに必要であるために、機能別表示をしている企業には性質別の分解を求めた。一方、性質別表示を行っている企業の場合は、すでに同情報が表示されていることに加え、これらの企業は機能別に内部管理していないために機能別に分解することを求めないこととした。(IASB 理事)

(再現性が限定的な収益及び費用)

再現性が限定的な収益及び費用を定義することについて

- (18) IASB が意図する収益及び費用のタイプを完全に捕捉する定義を開発することは不可能、という意見に同感である。我々は、そのような試みを止めることを提案する。分解に関する一般原則を適用することで十分機能すると考える。(ASBJ)

- (19) IASB の提案するアプローチは不必要に複雑であり、十分なガイダンスがない限り、作成者にとって導入が困難である可能性が高いと思われる。また、IFRS 会計基準の既存の要求事項で対応可能ではないか、との意見が聞かれている。(AOSSG)
- (20) ある利害関係者は、通例でない項目の定義は、異なる法域の法律や規制の影響を受けると考えられるため、IASB は原則的な定義や要求事項を提示するのみとし、具体的な裁量は各法域に委ねることを提案している。(中国)
- (21) ASBJ の意見に共感するところもあるが、しかしここで重要なのは、利用者がこの情報を求めているということである。そのため、定義を設けることを諦めることはできないと考える。(カナダ)
- (22) 利用者は、より多くの情報があればより簡単に将来予測を行うことができ、利用者が求める情報を提供することは大切である。しかし、この提案はその一線を越えてしまっているように思われる。作成者が提供すべき情報と利用者が求める情報のバランスについて考えることが必要ではないか。(ドイツ)
- (23) 複雑な世界を無理に二元的な区別に落とし込もうとしているように思われる。継続的に発生するものとししないものを抽出して明確な線を引こうとしているが、現実の世界はそのようにはなっていない。このような情報が利用者にとって有用性があるかについては疑問がある。(米国)
- (24) ((23)の発言に関して) 仮に区別がつけられないというのであれば、企業が独自に区別したものを開示することも、恣意性につながることから禁止すべきということになると考える。(IASB Barckow 議長)

評価期間

- (25) 評価期間につき一律のアプローチを設けることは困難ではないか。仮に設ける場合は、評価期間とはどのようなものであるかにつき詳細なガイダンスを設ける必要がある。(英国、カナダ)
- (26) 評価期間については企業の特性や事業の性質を考慮して設定することが適切と考える。これは、IAS 第 36 号「資産の減損」(以下「IAS 第 36 号」という。) 第 33 項の要求事項において、使用価値を決定するために経営者が承認した予測に基づく資産又は資金生成単位の残存使用期間を用いていることから裏付けられる。本年 5 月の IASB 会議において、IAS 第 36 号を参照して評価期間を承認された予算及び予測に基づかせるというスタッフ提案は受け入れられなかったが、我々はこのスタッ

フ提案をより実行可能性が高いものとして支持する。(韓国)

(27) 評価期間についてはほとんどの利害関係者が、企業自身が決定すべきであると考えている。しかし、比較可能性を高めるために、IASB が期間または期間の範囲を規定すべきである、IASB が評価期間を設定するとしても柔軟性を持たせるべきであるという意見も聞かれた。(中国)

(28) (各企業が決定した非常に自由度の高い評価期間に関する情報は利用者にとって価値はあるのかという IASB 議長からの質問に対して) 評価期間はビジネスモデルや製品のライフサイクルに依存し、何が妥当な評価期間なのかについて完璧な答えは無いと考える。提供する側の立場からみて意味がない標準化された情報がどの程度役に立つのかについては疑問がある。(英国、ドイツ)

定義案について

(29) 定義案に示されている3つの制約を設けることで、より実行可能な定義になると考えられるため概ね支持している。ただし、以下のような意見も聞かれた。(韓国、AOSSG、中国)

① 過去の収益及び費用との比較を要求することについては、明らかに通例でない収益又は費用項目を除外してしまう可能性を否定できないことから、反対する意見も聞かれた。(中国)

② 将来予想される収益及び費用と種類が類似していない収益及び費用に定義を限定することについては、理解が困難であるため、もう少し端的で理解し易い記述にすることを提案する。(韓国)

③ 将来の収益及び費用との比較は十分な客観的証拠がある将来の事象に基づくことを要求することについては、「十分な客観的証拠」という用語が曖昧で主観的である。当該用語につきさらなるガイダンスを求める。(韓国)

VIII. 開示に関する取組み—公的説明責任のない子会社：開示

議題の概要

25. IASB は、2021年7月26日に公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」（以下「本公開草案」という。）を公表した（コメント期限：2022年1月31日）。本公開草案は、要件を満たす子会社が自らの財務諸表において開示要求を削減した IFRS 会計基準を適用することを認める新しい IFRS 会計基準書（以下「本基準書」という。）案を提案している。本セッションのアジェンダ・ペーパーでは、提案された本基準書案と各法域の規制との相互作用について意見が求められている。
26. ASAF メンバーに対する質問は、次のとおりである。

ASAF メンバーの各法域で本基準書案を適用するにあたり、IASB が本基準書案を最終化する際に取り組むべき課題があると考えるか。

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。

（適用範囲に関する発言）

- (1) 関連会社及び共同支配企業に関する論点があること、及び、自発的に異なる会計基準（セカンダリーGAAP）として IFRS 会計基準に基づき財務諸表を作成する場合がかなり一般的にあることから、企業が任意で本基準書を利用できるようにすべきと考えており、適用範囲を子会社に限定すべきではないと考えている。（ASBJ）
- (2) 我々の法域では、任意で IFRS 会計基準を適用している会社があり、そのような会社のうち、子会社に該当しないことを理由に本基準書を選択適用できないことには違和感がある。（韓国）
- (3) 適用範囲に課題があると考えている。（AOSSG、ドイツ、GLASS）
- (4) 新しいアプローチであるため、意図しない結果が生じる可能性があり、適用範囲を狭めて進め、その後に適用範囲を拡大するか検討したいと考えている。関連会社及び共同支配企業についてのコメントを無視しているわけではない。（IASB Barckow 議長）

(各法域における課題等)

- (5) 各法域が本基準書を採用するかどうか、あるいはどのように採用するかを検討する余地を残すべきである。(AOSSG)
- (6) ある法域からは、配当金の支払や税金計算はローカル GAAP で行われており、当該対応のためローカル GAAP で財務諸表を作成する必要がある場合は、この本基準書に利点があるとは言えないと報告を受けている。(EFRAG)
- (7) 我々の法域では、公的説明責任のない企業には IFRS 会計基準の適用が義務付けられておらず、現状のままでは広く利用されないと考えている。(カナダ)

(定義について)

- (8) 「一般に利用可能 (available for public use)」の定義の更なる明確化が必要である。(アフリカ、AOSSG)
- (9) 我々の法域では、「公的説明責任 (public accountability)」とは異なる「PIE (public interest entity)」という概念があり、問題を難しくしている。(EFRAG、英国)
- (10) 公的説明責任の概念に課題があると考えている。(フランス)

(その他)

- (11) 本プロジェクトが、子会社の開示コストを大幅に削減できるかという点に懸念がある。(AOSSG、中国)
- (12) 今回のディスカッションは、各法域で本基準書を採用するかどうかを把握できる点で有意義だと思う。多国籍企業では、本基準書から多くの便益を得られると考えている。IASB は、各国の規制を変更する権限はないため、本基準書の対象となる子会社が利用できるかは各国が判断することになる。(IASB 理事)

IX. IFRS for SMEs 会計基準のレビュー

議題の概要

28. IASB は、2020年1月に IFRS for SMEs 会計基準の第2次包括レビューに関連する情報要請「IFRS for SMEs 会計基準の2019年における包括的な見直し」を、2020年10月をコメント期限として公表した。
29. 2021年3月の IASB ボード会議では、IFRS 会計基準との一致を出発点とする調整 (alignment) アプローチを用いて、IFRS for SMEs 会計基準の修正の公開草案を作成することが暫定的に決定され、2021年5月の IASB ボード会議から、公開草案の公表に向けて、IFRS for SMEs 会計基準の修正を提案すべきかどうか、及び提案する場合の提案方法について、各基準等を対象として具体的な検討が進められ、暫定的な決定がなされている。
30. 本セッションでは、IASB ボード会議における議論の概要及び近日公表予定の公開草案についての情報共有が行われた。

ASAF 会議での議論の概要

31. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

- (1) 借入コストの資産化についての調整の重要性に留意している。予想信用損失モデルの適用は、SMEs にとって複雑であり強制しないことを提案する。また、公正価値の使用は SMEs にとって困難であり、子会社への投資に関する代替的な会計処理の廃止を提案する。(GLASS)
- (2) 完全版の IFRS 会計基準と IFRS for SMEs 会計基準を1つのセットに統合できれば、別々に管理する必要がなくなると考えられる。(ドイツ)
- (3) IFRS for SMEs 会計基準と公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」との相互関係を説明すべきである。(AOSSG)
- (4) 我々の法域では、収益認識基準の適用後レビューの実施中だが、非公開企業からは変動対価、非常に短い契約期間やソフトウェア・ライセンス供与の収益認識について、意見が寄せられている。また、リース基準については、組込リースの識別に苦慮する声が聞かれている。(米国)
- (5) 会計基準は誰にとってもシンプルであるべきであり、概念や重要な言葉の簡素化で

行われたいくつかの作業を IFRS 会計基準全体の教訓とすべきである。(英国)

X. 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

32. 本セッションでは、IASB のプロジェクトの近況報告と、2022 年 9 月 29 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。
33. 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) 共通支配下の企業結合
 - (2) 開示に関する取組み — 公的説明責任のない子会社：開示
 - (3) IFRS 第 9 号の適用後レビュー — 減損の要求事項
 - (4) 料金規制対象活動

ASAF 会議での議論の概要

34. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

- | |
|---|
| <p>(1) 我々の法域において、その他の包括利益を通じて公正価値で測定する金融資産の取扱いについて議論を行っており、ASAF 会議で議論することは有益である。(EFRAG)</p> |
|---|

以 上