

2022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、2022年12月8日及び9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)	Nishan Fernando、山口常勤委員他
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)	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)	Vincent Louis
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 Morais 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)	Jim Kroeker 他

(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12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	20 分	3
基本財務諸表	30 分	20 分	5
IFRS 第 15 号の適用後レビュー	90 分	105 分	8
変動対価及び条件付対価	90 分	90 分	13
共通支配下の企業結合	90 分	90 分	16
引当金 — 的を絞った改善	60 分	60 分	19
持分法	120 分	70 分	23

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3月27日及び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
 - (2) 基本財務諸表
 - (3) 料金規制対象活動

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) IFRS 第9号「金融商品」（以下「IFRS 第9号」という。）の改訂について、プロジェクトの進捗状況はどうか。また、次のステップをどのように考えているか。（EFRAG、ドイツ）
- (2) （(1)の発言に関して）IFRS 第9号に関して、ESG 連動要素を有する金融商品については、SPPI テストが意図した通りに機能しているというフィードバックを市場から得ており、IFRS 第9号の要求事項の変更は予定していない。SPPI テストをどのように適用するか不確実性は存在しているため、要求事項の明確化を図る予定である。IFRS 第9号に関するその他の論点を含め、公開草案の公表時期は2023年第1四半期末を予定している。（IASB Barckow 議長）
- (3) BEPS2.0 Pillar Two におけるグローバルミニマム課税（GloBE ルール）に関する IAS 第12号「法人所得税」（以下「IAS 第12号」という。）の修正について検討が必要である。2023年3月の ASAF 会議では遅すぎるかもしれないので、ASAF 会議以外の方法で、ASAF メンバーの法域における最新情報を共有することは可能か。（EFRAG、ドイツ）
- (4) （(3)の発言に関して）IAS 第12号は、1月の早い時期に公開草案を公表する予定で、60日間のコメント募集期間を設ける。3月の ASAF 会議では、直前の IASB ボード会議の内容を共有できるが、最終決定されている可能性は低いと思う。ASAF 会議以外の方

法として、ウェブ会議の開催を検討するかもしれない。(IASB Barckow 議長)

- (5) 無形資産の研究・プロジェクトに関して、準備が間に合えば、2023年3月のASAF会議でアップデートを行うことができる。(EFRAG)
- (6) IASBと国際サステナビリティ基準審議会(ISSB)の間の相互作用について、今後行われる予定であるISSBのアジェンダ協議の観点から、議論することは有益である。(英国)
- (7) ((6)の発言に関して) IASBとISSBは情報共有しているので、ASAFメンバーに最新情報を提供していく。(IASB Barckow 議長)

III. 基本財務諸表

議題の概要

6. 2022年10月から12月にかけて行われた基本財務諸表プロジェクトに関する的を絞ったアウトリーチ²の状況について口頭で短時間の報告が行われた。
7. IASB スタッフは、アウトリーチを通じて受け取ったフィードバックについて、主要な論点のハイレベルな報告及び今後の予定を共有した。
 - (1) 全般的な意見として、本プロジェクトの早期完了に向けた審議の方向性を概ね支持している。
 - (2) 損益計算書における小計及び区分、経営者業績指標、性質別営業費用の開示及び通例でない収益及び費用のそれぞれについて質問や懸念事項が聞かれた。主な意見は以下のとおりである。

小計及び区分

- ① 財務区分の分類方法の変更によって、分類はより明確化され適用はより容易になるものの、適用のための追加のガイダンスが必要である。
- ② リース負債に係る金利費用については、一定の場合には財務区分ではなく営業区分に分類すべきである。
- ③ 現金及び現金同等物から生じる収益及び費用の区分に関する会計方針の選択について、公開草案における提案を撤回しようとしていることは、一部の金融機関やコングロマリット企業にとって懸念がある。
- ④ 少数の法域及び業種から持分法損益を営業区分に分類すべきとの意見が聞かれた。

経営者業績指標

- ⑤ 多数の者が反証可能な推定を設けることは支持したが、どういった状況で推定が反証できるかを明確化するガイダンスが重要であると指摘した。
- ⑥ 税効果の簡便計算はコスト削減の現実的な方策と考えるという意見が多く聞かれた一方、情報の有用性を疑問視する意見や依然としてコストを懸念する意見

² 日本においては、2022年10月27日（木）及び28日（金）にハイブリッド形式にて行われた。

が聞かれた。

性質別営業費用の開示

- ⑦ 改定案は、情報の有用性とコストのバランスを考えた現実的な方策であると考えられる。

通例でない収益及び費用

- ⑧ 通例でない収益及び費用を定義できず提案を撤回することについて、理解を示す意見がある一方、失望したとの意見も聞かれた。

- (3) 今後数週間以内にフィードバックをより詳細に分析し、その結果を 2023 年 1 月の IASB ボード会議に報告する予定である。

ASAF 会議での議論の概要

8. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

- (1) アウトリーチの実施に感謝する。(英国、EFRAG)
- (2) アウトリーチでは基準の最終化までまだ時間がかかることについて残念に思うという意見がある一方、依然として懸念があるという意見が聞かれた。(ドイツ)
- (3) 多くの企業が本プロジェクトの影響を受け、報告内容に大きな変更が生じ、適用に時間がかかることが想定される。また、利害関係者が基準書の最新の内容や適用方法を理解するための教育が必要である。(英国)
- (4) 詳細な報告は 2023 年 1 月の IASB ボード会議に報告予定である。2023 年 3 月には、影響度分析、経過措置、発効日など、再審議の中で出てきた論点について議論したいと考えている。2023 年 6 月か 7 月には設例についてより詳細に議論したいと考えている。(IASB スタッフ)
- (5) 本プロジェクトは、影響の大小はあるものの、事実上すべての事業体に影響を与える可能性がある。上場中小企業が対応できるかについて問題が指摘されている点を認識している。発効日について議論する際、その点について十分に検討する必要がある。(IASB Barckow 議長)
- (6) 発効日に関して、我々は早期適用を認めないというアプローチを過去に採用したことがあるが、その場合には(比較可能性を保持するというメリットがある一方)適用日が遅くなるというトレードオフがある。(米国)

IV. IFRS 第15号の適用後レビュー

議題の概要

9. ASAF 会議では、「IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第15号」という。）の適用後レビュー：フェーズ1—検討すべき問題の識別」に関するセッションが設けられた。
10. ASAF 会議における本セッションの目的は、ASAF メンバーに対し、IASB が IFRS 第15号の適用後レビューにおいて調査すべきと考える事項を含む、IFRS 第15号の導入とその継続的な適用に関する見解を共有することとされていた。
11. ASAF メンバーに対する質問事項は、次のとおりである。
 - (1) IFRS 第15号に関する全体的な評価（質問1）
 - (2) IASB が IFRS 第15号の適用後レビューのフェーズ1において調査すべき適用上の問題及びその理由（質問2）
 - (3) IFRS 第15号への移行がどの程度困難であったか。（質問3）
 - (4) IFRS 第15号の導入及び適用に関する「便益とコスト」（影響）の可能性についてのIASB の影響分析で想定されたとおりであったか。（質問4）

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。

(ASBJ からの発言)

- (1) 予備的なアウトリーチを行った結果、概して IFRS 第15号がその目的を達成しているという意見が聞かれた。
- (2) IFRS 第15号の導入に多くの時間と労力が費やされたため、IFRS 第15号を改正することがあまり望まれていない。したがって、IASB が IFRS 第15号を改正するのであれば、相当な理由が必要であると考えている。
- (3) IFRS 第15号の要求事項を自国の収益基準に取り入れることを決定した理由としては、IFRS 会計基準と米国会計基準がコンバージェンスすることを決めたことが大きい。したがって、IFRS 第15号と米国会計基準が全く同じでないとしても、同じ方向性を保つことが重要であると考えている。

(他の法域からの発言)**質問1について**

- (4) 概して IFRS 第 15 号がその目的を達成しており機能しているという意見が聞かれた。
(アフリカ、AOSSG、中国、EFRAG、フランス、カナダ、米国)
- (5) 現状、IFRS 第 15 号の根本的な問題に関する懸念はない。(ドイツ、英国)
- (6) IFRS 第 15 号の問題点を特定する際に、事実や状況に基づく IFRS 第 15 号適用上の問題なのか、IFRS 第 15 号が概念的にうまく機能していないのかを峻別する必要があると考える。(ドイツ)
- (7) 開示の改善が評価されている。(カナダ、GLASS)
- (8) 開示の充実に関して利用者の立場から期待された便益が実際にもたらされたのかさらに理解する必要がある。(EFRAG)
- (9) IFRS 第 15 号の適用により業種間の比較可能性や企業の業績の理解可能性が高まったとの意見が聞かれた。(フランス、韓国)
- (10) 経営者が高度な判断を行う必要のあることから、作成者においてコストが増加しているとの意見や利用者から情報の信頼性の面に懸念があるとの意見が聞かれた。(韓国)

質問2について

- (11) 主に、次の論点について追加的なガイダンスを期待する意見が聞かれた。
 - ① 本人又は代理人 (アフリカ、AOSSG、中国、韓国、EFRAG、フランス、英国、カナダ、米国)
 - ② 一定の期間にわたり充足される履行義務 (アフリカ、中国)
 - ③ 変動対価 (中国、フランス、GLASS、米国)
 - ④ ライセンス契約 (韓国、EFRAG、フランス、米国)
 - ⑤ ソフトウェア (アフリカ、中国)
 - ⑥ 収益の減額 (AOSSG、EFRAG)
 - ⑦ 重大な金融要素 (GLASS)
 - ⑧ 長期契約 (EFRAG)
- (12) 次の他の IFRS 会計基準との関係や適用範囲について整理すべきとの意見が聞かれた。

- ① IFRS 第 3 号「企業結合」(EFRAG、フランス)
- ② IFRS 第 9 号「金融商品」(中国、EFRAG、カナダ)
- ③ IFRS 第 10 号「連結財務諸表」(中国、EFRAG、フランス)
- ④ IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」(中国)
- ⑤ IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」(フランス)
- ⑥ IFRS 第 16 号「リース」(EFRAG、カナダ)
- ⑦ IFRS 第 17 号「保険契約」(カナダ)
- ⑧ IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」(EFRAG、ドイツ)
- ⑨ IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」(EFRAG)

- (13) IFRS 第 15 号で用いられる用語の解釈 (例:「収益」の定義に含まれる「通常の活動」) について、混乱や多様性を避けるため追加的なガイダンスや設例を期待する意見が聞かれた。(中国、フランス)
- (14) IFRS 第 15 号の開発時にはなかった新たなビジネスや取引において、既存の会計基準がうまく当てはまらず、再検討が必要な分野がある点が挙げられている (例えば、メディア業界における人工知能を用いたビジネス、新たな政府の規制に関連する取引など)。(ドイツ)
- (15) IFRS 第 15 号における残存履行義務の開示と非財務情報における未履行契約の情報との関係について実務上の混乱が見られる。(カナダ)
- (16) Topic 606 であれ、IFRS 第 15 号であれ、識別されている適用上の問題には新たなものはあまりない。適用上の問題については、判断にかかわる取引において複雑な取り決めをしていることが原因なのか、本当にガイダンスが不足しているのかを確認し、具体的にどのような改善が求められているのかを特定すれば多くの議論を減らすことができると考える。(米国)

質問 3 について

- (17) IFRS 第 15 号の導入に多くの時間と労力が費やされたため、IFRS 第 15 号を改正することに意欲的ではないという意見が聞かれている。(英国)
- (18) 移行にあたって修正遡及適用の方法を適用した企業がほとんどであった。(アフリカ、AOSSG、中国、韓国、フランス)
- (19) 移行が困難であった業種として、次の業種が挙げられた。
- ① 通信業 (アフリカ、AOSSG、中国、フランス、EFRAG、GLASS)
 - ② ソフトウェア (AOSSG、中国、GLASS)

- ③ 不動産業 (AOSSG、中国、EFRAG、フランス、GLASS)
- ④ 建設業 (AOSSG、中国、EFRAG、フランス、GLASS)
- ⑤ エンジニアリング (AOSSG、中国)
- ⑥ 製薬業 (AOSSG、中国)
- ⑦ 小売・消費財 (AOSSG、中国)
- ⑧ 自動車・部品 (AOSSG、中国)

(20) IFRS 第 15 号の適用による影響は概して限定的であったが、通信業界、ソフトウェア業界及び建設業界においてその影響は大きかった。(EFRAG)

(21) 移行に際し、多大なコストを費やしたにもかかわらず、収益認識のパターンにほとんど変化がなかった点を不満とする意見も聞かれた。(カナダ、米国)

質問 4 について

(22) 米国における実務の多様性をもたらさないように、会計基準のコンバージェンスについては重要であると考えている。(米国)

(23) 米国会計基準とのコンバージェンスについて、資本市場間の比較可能性を高め、異なる市場に上場する企業の財務諸表作成コストを低下させることに繋がることから重要であると考えている。(中国、カナダ)

(24) 米国会計基準とのコンバージェンスに関しては、コンバージェンスされることを支持する意見がある一方、諸制度の違いから両会計基準間である程度の乖離が生じることは避けられず、むしろ乖離があった方が望ましいとする意見の両方の意見がある。(EFRAG)

(25) ほとんどの関係者は、便益とコストは IFRS 第 15 号の期待のとおりであったという意見であった。(中国、韓国)

(26) IFRS 第 15 号を導入した当初は明らかにコストがかかったが、今となつては、当該コストは平準化されているものと考えている。(アフリカ、英国)

(27) IFRS 第 15 号の適用によるメリットとして、内部統制に改善があったという意見が聞かれた。(EFRAG、フランス、英国)

(28) 会計処理の結果にほとんど変化がないにもかかわらず、IT など多大なコストを費やしたなどとの意見も聞かれ、費用対効果についての意見は様々であった。(フランス)

(29) IFRS 第 15 号に基づいて自国の会計基準が改正された国でメリットであったとの意

見があった。(EFRAG)

V. 変動対価及び条件付対価

議題の概要

13. 欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) は、2022年9月に変動対価に関するディスカッション・ペーパー「ACCOUNTING FOR VARIABLE CONSIDERTATION: FROM A PURCHASER'S PERSPECTIVE (変動対価の会計処理：購入者の視点から)」を公表した。
14. 本セクションでは、EFRAGによる変動対価及び条件付対価に関するリサーチ・プロジェクトの説明がなされ、購入者における変動対価の会計処理に関する次の事項について、ASAFメンバーからの意見が求められた。
 - (1) 購入者の将来の行動に応じて決まる変動対価の負債はいつ認識されるべきか
 - (2) 企業が行動を回避する実際上の能力を有していないと考えられるのは、どのような場合か
 - (3) 変動対価の見積りの変更を反映するために、IAS第16号「有形固定資産」又はIAS第38号「無形資産」の対象となる資産の原価による測定を更新すべきかどうか。また、いつ更新すべきかに関する現行の要求事項をどのように解釈しているか
 - (4) 変動対価の見積りの変更を反映させるために、いつ原価による測定を更新を要求すべきであるか
 - (5) 変動対価の会計処理は統一された原則に基づくべきか、又は基準ごとに検討すべきか
 - (6) (認識した収益累計額の重大な戻入が生じない可能性が非常に高い変動対価のみを取引価格に含めるという制約を除き、) IFRS第15号の要求事項をミラーリングできると考えるか

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)

- (1) 我々は本論点を異なる角度から考えており、条件付対価の取引では2つの経済事象が生じていると考えている。1つは企業が条件付対価の取引を行うということであり、もう1つはその条件が解消されるということである。これらの経済事象を1取引と捉えるか又は2取引と捉えるかが問題であり、それにより答えが異なりえる。

この点、我々は、1取引と捉えるか又は2取引と捉えるかは状況に依存すると考えている。そのため、会計処理を画一的に決めるべきではないと考える。(ASBJ)

- (2) 本論点は会計単位の問題であり、さらに言えば2つの経済事象をいつまで関連付けさせ続けるかという問題であると考え。(ドイツ)
- (3) 過去、我々も本論点について検討したことがあるが、優先順位の関係からアジェンダから外した。ただし観点が異なっており、我々は企業結合と資産の獲得に関するガイダンスの整合性を図ることが主眼であった。(米国)

(購入者の将来の行動に応じて決まる変動対価の負債はいつ認識されるべきか)

- (4) 絶対的な答えを概念フレームワークから導き出すことはできないと考えている。(ASBJ)
- (5) 変動要素が購入者の将来の行動と密接に関係する場合、負債の認識は対価の支払いのトリガーとなる事象が生じたときに行うべきであると考え。(韓国)
- (6) 行動を回避する実際上の能力に関して、我々の法域における関係者の多くからは、EFRAGが提示した5つの評価規準は有用であるとの意見が聞かれた。一方、より原則に基づいた要求事項を検討すべきとの意見も聞かれている。(中国)

(変動対価の見積りの変更を反映させるために、いつ原価による測定の更新を要求すべきであるか)

- (7) この代替案の中では、資産の取得原価に反映する場合もあるとする代替案3の考え方を支持する。(ASBJ)
- (8) 資産の取得原価には反映しないとする代替案1の考え方を支持するが、一部の関係者からは代替案3を支持する意見が聞かれている。(中国)
- (9) 我々の法域における関係者のほとんどは、変動対価の会計処理は統一された原則に基づくべきと考えている。(中国)
- (10) IFRS第15号の要求事項をミラーリングできると考えるかに関して、我々の法域における関係者のほとんどは、現行のIFRS基準では資産及び収益の認識要件と負債及び費用の認識要件が異なっていることから、IFRS第15号の要求事項をミラーリングすべきではないと考えている。(中国)
- (11) 購入者が負っているリスクと売手が負っているリスクは異なる場合があるため、両

者における会計処理や要求事項をミラーリングさせることには懸念がある。(英国)

(その他)

- (12) 多様性を低減させる観点から将来的にアジェンダに追加されることを期待している。(カナダ)
- (13) 変動対価及び条件付対価に関して解決したい問題を区別する必要がある。変動対価及び条件付対価のプロジェクトは、IASB の作業計画から外れており、変動対価及び条件付対価をどのように取り扱うかという概念や問題に関する論点について、IASB が現時点で対処することはリソースの観点から適切ではない。ただし、IFRS 解釈指針委員会で検討された事実パターンへの対処として、的を絞った改善を検討することは可能であると考え。(フランス)
- (14) この課題に対処すべきかどうかについては、財務諸表利用者にとっての有用性や費用対効果を考慮する必要がある。(IASB 理事、英国、米国)
- (15) 変動対価及び条件付対価は無形資産の取引と密接な関係にあり、無形資産を含む取引は以前よりも増加しているため、誰かがこの問題に取り組み続けるべきと考える。(韓国)

VI. 共通支配下の企業結合

議題の概要

16. ASAF 会議では、次を目的として共通支配下の企業結合（BCUCC）プロジェクトのセッションが設けられた。

- (1) BCUCC プロジェクトに関する最新情報を提供する。
- (2) BCUCC に適用する測定方法の選択に関する IASB スタッフの分析の特定の側面について、ASAF のメンバーからの意見を求める。

17. ASAF メンバーに対する質問事項は、次のとおりである。

共通支配下の企業結合に対して適用し得る例外又は免除規定に関する IASB スタッフの分析について、特に以下の事項に関して、コメント又は提案はあるか。

- ① ディスカッション・ペーパー「共通支配下の企業結合」に含まれていない適用し得る例外又は免除規定（重要でない非支配株主（以下「NCS」という。）、政府関連企業及び重要でない異議の無視）
- ② 適用し得る例外規定をどのようにパッケージ化するか
- ③ IASB が重要でない NCS の免除規定をさらに検討することを決定した場合、そのような免除規定を設計する際に IASB は何を検討すべきと考えるか

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。

（原則的な取扱い）

- (1) 共通支配下の取引については、支配の変更に着目したガイダンスが存在していたため、実務に多様性は存在していない。（米国、カナダ）
- (2) 我々は、BCUCC プロジェクトの出発点が異なっていると考えている。我々の見解では、BCUCC は支配当事者が支配するグループ内の再編や資源の再配分の一種であると考えている。そのため、NCS の情報ニーズについては、簿価法の方が実態に即していると考え。（中国）
- (3) 情報ニーズは支配株主でも非支配株主でも同じであり、有用な情報のニーズが利用者によって異なるという考え方は理解できない。また、企業結合の性質は取引ごと

に異なるものであり、その取引の背景にあるものを評価しなければならない。(韓国)

- (4) 今回のペーパーで簿価法について議論を行っている理由がコストベネフィットの観点からなのか、目的適合性の観点からなのか不明であり、いずれの観点から考えるかによって答えは変わりえる。(ドイツ)

(例外規定－全般)

- (5) 例外規定に関する IASB スタッフの提案に関して、我が国における法規制や取引に当てはまる内容であることから、全般的に同意する。(韓国)
- (6) 我々の法域では、測定方法が NCS の存在に依存するかどうかについては、多様な意見がある。また、免除や除外のパッケージに関して、我々の法域のあるメンバーは、追加の免除や例外規定を設けることに懸念を表明している。(AOSSG)

(例外規定－重要でない NCS)

- (7) 我々の法域では、NCS を保護する非常に強い文化があるため、企業にとって重要でないからという理由により、誰かが発言する権利や必要な情報を得る権利を否定するという考えには違和感がある。そのため、重要でない NCS の例外規定を設けることに反対である。(英国)
- (8) 重要でない NCS の判定について、定量的又は定性的な閾値を設定することは困難であると考えられる。(AOSSG、EFRAG、ドイツ)
- (9) 重要な NCS と重要でない NCS との間でストラクチャリングを行う機会が生じることを懸念する。(AOSSG、フランス)
- (10) 重要でない NCS の判定は運用が困難であることは理解しているが、重要でない NCS の例外規定は設けるべきと考える。(カナダ)
- (11) 重要でない NCS について概念的な整理が困難な場合、定量的な閾値の設定が現実的な解決策に帰結する場合もあり得るため、継続して検討すべきである。(フランス)
- (12) 重要でない NCS の定量的な閾値の設定については、NCS を保護するための各法域における既存の規制を考慮する必要がある。(GLASS)

(例外規定－政府関連企業)

- (13) 政府関連企業の例外規定については、支持が得られなかった。なぜそのような例外規定が必要なのか、疑問視する意見や反対する意見があった。(EFRAG)

- (14) 政府関連企業の例外規定について、そのような免除に懸念を抱いている国や法域に対しては、ASAF や IASB などの議論の場で自らの主張を示させる機会を設けることが有益である。(フランス)
- (15) 政府関連企業については、BCUCC が複数の法域にまたがって行われることが考えられ、例外規定が必要であると確信している。(AOSSG)

VII. 引当金 — 的を絞った改善

議題の概要

19. 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。）では、企業が貨幣の時間価値に対して引当金を割り引く際の割引率に不履行リスクを反映すべきか否かについての規定がなく多様な実務が存在しているため、IASB は当該論点についての検討を行っている。
20. 今回の ASAF 会議では、長期性引当金である、資産の廃棄及び環境再生費用に関する引当金に焦点を当てて、(1) IAS 第 37 号の適用範囲にある長期性引当金の測定に使用する割引率と、(2) 割引率の開示という 2 つの論点について、議論された。

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。

(IAS 第 37 号の適用範囲にある長期性引当金の測定に使用する割引率について)

- (1) 引当金の算定には将来キャッシュ・フローと割引率の 2 つの要素があるため、リスクを将来キャッシュ・フローに含めても、割引率に含めても、同じ結果が得られる。引当金について議論する場合、この 2 つの要素のいずれにリスクが含まれているかを確認し、二重計上にならないようにする必要がある。したがって、キャッシュ・フローに触れずに、割引率に不履行リスクを含めるかどうかのみを議論することに対して懸念がある。なお、我々の法域における資産除去債務についての会計基準では、無リスクのレートを使用することを要求しているが、その主な理由は、要因 4（引当金とその他の負債との違い）とほぼ同じである。（ASBJ）
- (2) 次の理由から、会計基準を明確にすることは有用である。（フランス、AOSSG、韓国、EFRAG、英国）
 - ① 当該論点については、多様な実務が存在しており、我々の法域の一部の企業には重要な影響がある。測定について会計基準を修正するのであれば、まず要因 2（IAS 第 37 号策定時の意図）ではなく、要因 3（概念フレームワークとの整合性）を考慮すべきである。次に要因 6（投資家への情報提供）が重要である。また、要因 1（負債に固有のリスク）を考慮して、IFRS 第 9 号を参考にすることも 1 つの解決策であると考えられる。その他、IASB が考慮すべき要因としては、法域によっては負債を過少計上しないように規制当局が特定の割引率を定めている場合があること、IFRS 第 3 号「企業結合」との整合性、及び割引率の決定

- に関連する信用リスク以外の要素（例えば、流動性やインフレーション）の検討が挙げられる。（フランス）
- ② 我々の多くのメンバーが実務の多様性を考慮して、会計基準を明確化することに賛成している。要因7（直観に反する結果を招く可能性）を理由に、割引率に不履行リスクを含めるべきではないとする意見があった一方、要因6（投資家への情報提供）を重視して、割引率に不履行リスクを含めるべきであるとの意見もあった。また、割引率に不履行リスクを含めた場合に生じる事後測定 of 複雑性に関する懸念も聞かれた。（AOSSG）
- ③ 会計基準の検討にあたっては、要因2（IAS第37号策定時の意図）、要因4（引当金とその他の負債との違い）及び要因8（測定の不確実性）を重視すべきである。（韓国）
- ④ 割引率は負債を測定するうえで最も重要な要素ではないが、当該論点については多様な実務が存在しているため、明確にすることは有用である。割引率に不履行リスクを含めるか否かについては、意見が分かれている。（EFRAG）
- ⑤ 会計基準を明確することにより、実務の多様性を軽減することができると思う。会計基準の検討にあたっては、要因2（IAS第37号策定時の意図）及び要因7（直観に反する結果を招く可能性）を考慮することが重要である。また、他のIFRS会計基準との整合性を検討し、不整合が生じる場合にはそれを合理的に説明する必要がある。（英国）
- ⑥ 会計基準を明確にすることは、引当金の算定時における作成者と監査人との対立を軽減することになる。（カナダ、アフリカ）
- (3) 割引率に不履行リスクを含めるべきではないと考える。無リスクのレートを使用することにより、企業による見積りの影響を受けずに業界ごとの企業間比較が容易になるうえ、利害関係者は必要に応じて調整ができるからである。（GLASS）
- (4) 我々の法域では、多額の資産除去債務を有する企業が多く、当該論点は重要な論点である。2011年のアジェンダ決定により、割引率に不履行リスクを含めるか否かは会計方針の選択と考えられていることもあり、実務の多様性が見られているが、利用者にとっては、適切な開示がなされているため問題とはみなされていない。したがって、要因6（投資家への情報提供）を重視すべきである。（カナダ）
- (5) 我々の法域の大多数の利害関係者は不履行リスクを割引率に含めるべきであると考えている。考慮すべき要因については見解が分かれたが、要因1（負債に固有の

リスク)、要因3(概念フレームワークとの整合性)及び要因6(投資家への情報提供)が挙げられた。(中国)

- (6) 要因7(直観に反する結果を招く可能性)及び要因8(測定の不確実性)を考慮すると、割引率に不履行リスクを含めることにより投資家に提供される情報が改善されるとは思えない。(ドイツ)
- (7) 投資家のニーズを考慮するべきであり、開示により最低限の透明性が確保されていることが重要である。(米国)

(割引率の開示について)

- (8) 我々の法域における会計基準に従って無リスクのレートを使用する場合、情報を提供する価値はあまりないと思われるが、多額の引当金を有する特定の業界については、感応度分析が有用な情報を提供する可能性がある。(ASBJ)
- (9) 個別の開示要求を追加することに賛成であり、その場合、スライド18のすべての項目(割引率、割引率算定の根拠及び引当金算定にあたっての特定のインプット)の開示が必要である。(韓国、AOSSG、GLASS、英国、中国、米国)
- (10) 感応度分析が有用である。(フランス、GLASS、英国)
- (11) 感応度分析は有用な情報かもしれないが、複数のインプットが複雑に影響しているため、単数のインプットの感応度分析を要求することには注意が必要である。(ドイツ)
- (12) IASBは信用リスクに焦点を当てているが、無リスクのレートであっても長期の場合には重大な不確実性を伴うため、割引率の開示が必要である。(フランス)
- (13) 引当金が重要でない企業に過度の負担とならないように配慮する必要がある。(英国)
- (14) 割引率の開示に加えて、引当金の算定に使用される不確実な金額及び時期に関する開示が重要である。(カナダ)
- (15) 採用する会計処理によって、必要となる開示は異なる。(EFRAG)
- (16) Global Preparers Forum (GPF)のメンバーは、引当金は重要でないため割引いていないと述べていた。したがって、IASBが焦点を当てるべきは、割引が必要な長期性の引当金であり、割引に関する開示が必要となる。また、現行のIAS第37号において商業上の機密に関する懸念に対応する開示の免除を認めていることと同様に、

何らかの形で企業の商業上の機密を保護する必要がある。(IASB 理事)

VIII. 持分法

議題の概要

22. 国際会計基準審議会 (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。)を開始している。
23. IFRS 第 10 号「連結財務諸表」(以下「IFRS 第 10 号」という。)及び IAS 第 28 号の要求事項には不整合が認められており、どのように適用するかが問題となっている。本セッションでは、当該適用上の疑問点に対処するために特定された 4 つの代替案について、ASAF メンバーに意見が求められている。
24. なお、4 つの代替案を要約すると、次の表のとおりとなる。

利得又は損失の 認識 (全部/部分)	事業に係る売却/抛出		資産に係る売却/抛出		
	子会社に 置かれている	子会社に 置かれていない	子会社に 置かれている	子会社に 置かれていない	
代替案 1 (消去しない)	全部	全部	全部	全部	
代替案 2 (消去する)	部分	部分	部分	部分	
代替案 3 (混合)	全部	全部	全部	通常の活動 である	通常の活動 でない
				部分	全部
代替案 4 (2014 年修正)	全部	全部	部分	部分	
現状の実務の アプローチ	選択 (全部/ 部分)	不明	選択 (全部/ 部分)	部分	

25. ASAF メンバーに対する質問は、次のとおりである。

- (1) 4 つの代替案について、どのように考えるか。
- (2) どの代替案が適用上の疑問点で特定された取引を忠実に表現していると考えるか。

ASAF 会議での議論の概要

26. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

(4つの代替案に対する意見)

総括

- (1) 本日聞かれた意見によると、代替案2、代替案4、代替案1の順に支持が多かった。代替案3についての支持は僅かであった。(IASB Barckow 議長)

代替案2について

- (2) 2021年9月に ASBJ スタッフが作成したショート・ペーパー「持分法会計についての視点」を ASAF メンバーと共有した。このショート・ペーパーでは、持分法は少数の例外はあるものの一行連結を基礎としたものであるとしており、当該見解は現在も変わっていない。そのため、我々の見解と整合する代替案2を支持する。(ASBJ)
- (3) 内部取引による利益を消去することにより未実現利益の認識を防止することを重視するため、代替案2を支持する。(米国、ドイツ、GLASS)
- (4) 不整合を生じさせることなく2つの基準(IFRS第10号及びIAS第28号)を適用することができ、複雑さも生じないことから、代替案2を支持する。(フランス)
- (5) 我々の法域では、代替案2を支持するという意見と代替案4を支持するという意見が聞かれている。代替案2の支持者は、IFRS第10号及びIAS第28号は競合するものではないと考えており、また、IFRS10.BCZ183は事業の売却と資産の売却は性質上異なることを示唆していると考えている。(韓国)
- (6) 代替案2を支持する意見は特に聞かれなかった。(カナダ)
- (7) 代替案2を採用する場合、IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」への影響についても今後検討が必要と思われる。(ドイツ)
- (8) 代替案2を採用した場合、IFRS第10号及びIAS第28号の適用に階層を設けることになり、問題が生じると考えるか。(IASB スタッフ)
- (9) (代替案2を採用した場合にはIFRS第10号及びIAS第28号の適用に階層を設けることになり問題が生じると考えるかというIASB スタッフの発言に対して) 特に複雑性を生じさせることはないと思う。(米国)
- (10) ((9)と同じIASB スタッフの発言に対して) 我々は持分法の性質について概念的な明確さが無いことを前提に議論している。原則というよりも実務上の多様性を避けるためのルールを定めているのであり、この点を明確にしている限り、問題が起こ

るとは考えない。(英国、EFRAG)

代替案4について

- (11) 未実現利益の消去は重要であり、我々の法域では事業に対する支配喪失に関する法律が異なるため、代替案4が最も適切であると考ええる。(GLASS)
- (12) 代替案4は、取引の実態を適切に反映し忠実に表現するものであり、実務上ある程度浸透している。(フランス、中国)
- (13) 代替案4の支持者は、事業及び資産を区別して会計処理するというIFRS第3号「企業結合」の論理との整合性を重視しており、また、IFRS第3号は事業の取得と資産グループの取得に関する区別を既に提供しており支配の喪失を重大な経済的事象とみなしていることから全額による認識を正当化すると考えている。(韓国)
- (14) 代替案4について支持しない。複雑さと主観性の観点から問題がある。また、事業か資産か、子会社か否かにより会計処理が異なる理由の説明が困難である。(英国、米国、AOSSG、ドイツ)

代替案1について

- (15) 我々の法域では、シンプルなアプローチであること、支配の喪失による性質の変化を適切に表すものであることから、代替案1を支持する意見が最も多く聞かれた。(カナダ)
- (16) 個人的な意見として、概念的に考えると支配の喪失による性質の変化を適切に表すものであり、また最もシンプルなアプローチであることから、代替案1が最も適切であるように考える。ただし、代替案2についても概念的な観点から理解できる。(英国)
- (17) 代替案1はもっともシンプルな点が良い一方、持分法に関連して根本的な変更を行うものであり想定外の大きな影響を与える可能性がある。(中国、AOSSG)
- (18) 利益操作の可能性が懸念されるため、代替案1は支持しない。(米国、フランス)
- (19) 代替案1について利益操作の懸念があるとの意見が聞かれたが、IAS第24号「関連当事者についての開示」の要求事項とは別に損益計算書上で何らかの開示を行うことにより対応が可能と考えるか。(IASBスタッフ)
- (20) ((19)の発言に対して) 可能かもしれないが、非常に複雑になる。(米国)
- (21) ((19)の発言に対して) 他の当事者の同意が必要になるため、利益操作が起こる可能性につき、必ずしも懸念があるとは考えていない。このような開示は過剰ではな

いか。(カナダ、フランス)

その他の意見

- (22) 複雑さと主観性の観点から問題があるなどの理由から、代替案3について支持しない。(英国、米国、AOSSG、中国、ドイツ、フランス、カナダ、EFRAG)
- (23) 仮に消去が必要(代替案1以外)であるとした場合、消去した損益をいつ再認識するのか、すなわち関連会社が対象資産を転売した際に消去した利益を認識するのかという点を明確にする必要がある。(フランス)
- (24) IASB スタッフによるアウトリーチにおいて、会計事務所からは、適用上の簡便性、及び判断の要否といった観点から、代替案1もしくは代替案2のいずれかを支持するという意見が多く聞かれた。(IASB スタッフ)

(持分法の概念的な性質に関する意見)

- (25) 持分法の概念的な性質をどのように捉えるかにより意見が分かれており、これについて決定しない限り、最良の解決策を得ることは困難であるとする。(英国、フランス)
- (26) 持分法が一行連結かどうか不明確であり、持分法の概念的な性質を明確にして一貫した対応を行う必要がある。(カナダ)
- (27) ((26)の発言に対して) 持分法の概念的な性質について検討するのであれば、プロジェクトの範囲を変更することになってしまう。また、この問題に明確な答えを出すことは非常に困難であり、多大なリソースを要することが想定される。そのため、すべての問題に対処することはできないことを前提として、現在のプロジェクトの範囲の中で対応していくことを考えている。(IASB Barckow 議長)

以上