

## 2023年3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、2023年3月27日及び28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である。

#### 2023年3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)	Han Yi 他
欧州財務報告諮問グループ (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)	Jim Kroeker

##### (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3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	5 分	3
持分法	90 分	65 分	4
料金規制対象活動	90 分	75 分	8
開示に関する取組み—公的説明責任のない子会社：開示	90 分	60 分	11
IASB と ISSB のコネクティビティ	60 分	65 分	13
基本財務諸表	120 分	100 分	15
企業結合—開示、のれん及び減損	90 分	110 分	19

**今後の日程(予定)**

2023年7月10日及び11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、料金規制会計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 7 月 10 日及び 11 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) （財務諸表における）気候関連リスク
  - (2) 引当金 — 的を絞った改善
  - (3) 無形資産

### 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) 次回 ASAF 会議において、「無形資産」に関する初期調査から得られたフィードバックを共有したいと考えている。

### III. 持分法

#### 議題の概要

6. 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疑問点に対処するため、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。
7. IASB はこれまでに、以下の論点につき暫定決定を行った。
  - (1) 重要な影響力を維持した状態における投資者の持分の変動
  - (2) 損失の認識
8. 本セッションでは、前項の各論点の暫定決定に関して、ASAF メンバーに次の事項の意見が求められている。
  - (1) 適用上の疑問点に関する IASB の暫定決定に対してコメントはあるか。
  - (2) 適用上の疑問点に対する暫定決定がもたらす潜在的な影響（コスト及び便益）について、どのように考えるか。
9. また、2023 年 3 月のボード会議における IAS 第 28 号及び IFRS 第 10 号「連結財務諸表」（以下「IFRS 第 10 号」という。）の不整合に関する適用上の疑問点に対する次の暫定決定について、ASAF メンバーに意見が求められた。
  - (1) 投資者が、IAS 第 28 号を適用するにあたり、関連会社とのすべての取引に係る利得又は損失の全額を認識することを提案する。
  - (2) 投資者が関連会社との取引に係る利得又は損失の全額を認識する場合の開示要求の改善を提案する。

#### 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。

##### **(損失の認識)**

##### **暫定決定への反対意見**

- (1) 未認識の損失の「キャッチアップ」については、追加持分の購入が行われた時点で損失を認識すべきであると考えている。未認識の損失は過去に発生した損失であり、

将来キャッシュ・フローの見積りに基づく減損損失とは区別すべきと考えている。  
(ASBJ)

- (2) 包括損失が投資の帳簿価額を上回った場合に、純損益に対する持分から先に認識することに同意する。一方、その他の包括利益にはリサイクリングされる項目とされない項目があるが、いずれのその他の包括利益項目から先に損失を認識するかにより、その後の純損益に影響する可能性があるように思われる。そのため、暫定決定のような詳細なルールを定めるのであれば、リサイクリングされる又はリサイクリングされないその他の包括利益項目内での損失認識の順序についても検討する必要があるのではないか。(ASBJ)
- (3) 追加持分の購入時に未認識の損失を「キャッチアップ」しないという暫定決定に同意しない。なぜなら、関連会社に対する投資の既存持分と追加持分を異なるレイヤーに分割していることを示唆していると考えられ、投資者は関連会社に対する単一の投資を測定しているとの他の暫定決定と矛盾するからである。

#### **暫定決定への賛成意見**

- (4) 暫定決定の方向性には賛成するが、対象となる取引がどの程度の頻度で生じるのか、基準設定が必要なのかについては疑問である。
- (5) 帳簿価額を超える損失は投資者の関連会社に対する潜在的な義務を表すものであり、負債として認識すべきであると考え。負債を認識する場合には「キャッチアップ」が生じないという意味では暫定決定に賛成する。

#### **その他の意見**

- (6) 場合によるという選択肢を考慮すべきである。業績が悪化している企業への資本注入である場合には未認識の損失を「キャッチアップ」すべきであるが、第三者からの持分購入であれば「キャッチアップ」すべきでないという考え方もある。
- (7) 一部のメンバーから、未認識の損失に関する情報を保持し続けなければならないことは実務上の負担となるという意見が聞かれた。

#### **(重要な影響力を維持した状態における投資者の持分の変動)**

##### **全体に対する意見**

- (8) 概ね暫定決定の方向性を支持する。(ASBJ 他)

##### **関連会社に対する追加的な所有持分の購入**

- (9) 段階取得による関連会社への投資を仮にレイヤーとして捉えた場合、特に減損を検討することが困難となるリスクがあるため、単一の投資として捉える暫定決定に同意する。
- (10) 一部のメンバーは、追加持分の購入は重要な経済的事象ではないと考えられること及び関連会社の純資産の公正価値の測定にはコストがかかることから、追加持分を追加購入日における公正価値で関連会社の純資産を測定するという暫定決定を支持しなかった。
- (11) 一部のメンバーは、割安購入に伴う利益は、既存ののれんと相殺されるべきであるとして、暫定決定を支持しなかった。
- (12) 割安購入益の発生は、広い意味で既存の取得持分に対するのれんの減損の兆候を示す可能性がある。割安購入に伴う利益の既存ののれんから控除と、既存持分に対する減損の認識の両方が考慮対象となると考えられる。
- (13) 割安購入については現状、独立企業間取引を前提としているが、そうではない場合にどのようなアプローチを用いるべきかを検討する必要はないか。

#### **関連会社に対する持分の部分的な処分**

- (14) 認識の中止を行う部分を処分日現在の当該投資の帳簿価額の比例部分として測定するという暫定決定について、比例部分を測定する方法として加重平均法、先入先出法又はその他の方法など、具体的にどのような方法が認められるのか、明確化を要望する。

#### **所有持分のその他の変動**

- (15) 暫定決定が、所有持分のその他の変動のすべての論点をカバーできているのかを含め、慎重に追加検討する必要があるのではないか。

#### **(IAS 第 28 号と IFRS 第 10 号の不整合に関する暫定決定)**

- (16) 仮に当該取引の会計処理について多様性があるのであれば、それを排除することは有益であると考えられる。

#### **(その他の聞かれた意見)**

- (17) 持分法の会計処理については、複雑性を避け、シンプルにすることが重要であると考えている。
- (18) 持分法は一行連結なのか、測定基礎なのかという持分法を明確にする必要が

あるのではないか。

- (19) ((19)の発言に関して) 持分法が一行連結なのか、測定基礎なのか、という概念に関する論点については、本プロジェクトでは取り上げないこととしている。(IASB Barckow 議長)
- (20) 我々の暫定決定が持分法を適用しているジョイント・ベンチャーの会計処理にどのように影響するのかについても検討するよう、IASB スタッフに要請した。(IASB Barckow 議長)
- (21) 適用上の疑問点について、解決策が示されたことで、全体としてのコスト削減につながると考えられる。

## IV. 料金規制対象活動

### 議題の概要

11. IASB は 2021 年 1 月 28 日に公開草案「規制資産及び規制負債」（以下「ED」という。）を公表した（コメント期限：2021 年 7 月 30 日）。IASB は 2021 年 10 月以降、ED に対して寄せられたコメントを踏まえた再審議を行っている。本セッションでは、IASB から再審議の現況が報告され、ASAF メンバーからの意見が求められている。

12. ASAF メンバーに対する質問は、次のとおりである。

- (1) 範囲及び合計許容報酬に関して、2022 年第 3 四半期から第 4 四半期にかけて行われた IASB ボード会議の暫定決定が、規制資産及び規制負債に係る ED の提案に対する利害関係者の懸念に対処するものであるかどうか。

### 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。

#### **(範囲)**

- (1) IFRIC 解釈指針第 12 号「サービス委譲契約」（以下「IFRIC 第 12 号」という。）との相互関係に関する暫定決定について同意する。(ASBJ 他)
- (2) IFRIC 第 12 号との相互関係に関する設例の追加は、実務上の多様性を低減させるうえで役立つと考えられるため、暫定決定を支持する。

#### **(合計許容報酬)**

##### 合計許容報酬という概念に対する全般的意見について

- (3) 合計許容報酬という概念自体に反対の立場である。別途表明する意見<sup>2</sup>は、仮に同概念を使用するのであればという前提に基づくものである。(ASBJ)

##### 暫定決定を支持する意見について

- (4) 合計許容報酬に関する暫定決定を概ね支持する。

##### 規制資本ベースと有形固定資産との直接的な関係という概念について

- (5) 規制資本ベースと有形固定資産との直接的な関係という概念は、明確であるとは必

<sup>2</sup> 具体的な意見は、(5)、(12)及び(14)をご参照。

ずしもいえず、今後、追加的なガイダンスについて議論されるものと理解している。  
(ASBJ)

- (6) 規制資本ベースと有形固定資産との直接的な関係という概念は、ED から生じた問題に対処する上で役立つと考えられるが、どのように適用すべきかについてはガイダンスや設例が必要である。
- (7) 規制資本ベースという用語は、料金規制対象活動に関する会計原則を適用する上で重要な概念であるため、定義を設けるべきである。
- (8) ((7)の発言に関して) 規制資本ベースについて理解することが困難であるとの意見は聞かれていない。規制対象の企業は、規制機関が料金を算出するために考慮する資産や投資を理解しており、定義を設ける必要はないと考える。(IASB スタッフ)
- (9) 規制資本ベースと有形固定資産との間に直接的な関係があるかどうかによって、企業の経済的な情報が十分に開示されるかどうか左右されることに懸念がある。
- (10) ((9)の発言に関して) 規制資本ベースと有形固定資産との差異を追跡できず、規制料金によって回収される金額や回収時期を把握できない場合にまで会計処理を要求すべきではないと考える。(IASB スタッフ)
- (11) 暫定決定では、規制資本ベースと有形固定資産とが直接的な関係を有していないという結論を下した企業に対して追加的な開示を要求しているが、我々の法域からは、作成者のコスト増加や機密情報への抵触可能性、監査の困難性などを懸念する声が聞かれている。

#### 借入コストの資産化について

- (12) 暫定決定の説明で使用されている資本リターンと債務リターンという用語が定義されていないため、実務上混乱が生じるおそれがある。(ASBJ)
- (13) 暫定決定によれば、個々の資産を識別して対応しなければならず、コストが大幅に増加する懸念がある。

#### インフレ調整について

- (14) インフレ調整に関しては、概念的には規制資産の測定に含めるべきものと考えられる。合理的なコストで実施可能な場合には、測定に含めることは許容されるべきであり、これを禁止する暫定決定は制限し過ぎている。(ASBJ)
- (15) 我々の法域では、インフレ調整において実質アプローチを適用する企業であっても、

規制資本ベースと有形固定資産との間に直接的な関係を有している場合があるため、実務上の理由から規制資産の認識を禁止する暫定決定には反対である。

- (16) インフレ環境で活動する企業が存在するにもかかわらず、インフレ調整を規制資産として認識することを禁止することには懸念がある。

## V. 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

14. IASB の公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」（以下「公開草案」という。）は、2021 年 7 月に IASB から公表され、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「基準書」という。）案を提案している。
15. アジェンダ・ペーパー4 では、本セッションの目的について、基準書案の適用による潜在的な影響（コスト及び便益）について、ASAF メンバーの見解を共有することとしている。
16. ASAF メンバーに対する質問は次のとおりである。
  - (1) 公開草案で提案されている基準書案の適用に伴う潜在的な影響（コスト及び便益）に関する ASAF メンバーの見解について
  - (2) 基準書案の適用に伴う便益はコストを上回ることに同意するか

### ASAF 会議での議論の概要

17. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

**（公開草案で提案されている基準書案の適用に伴う潜在的な影響（コスト及び便益）に関する ASAF メンバーの見解について）**

- (1) 公開草案で提案されている基準書案の適用に伴う潜在的な影響について、同意する。
- (2) 我々の法域においては、基準書案の適用が可能な企業は現在現地基準と IFRS との選択が可能であるが、多くの企業が IFRS を選択していることがわかった。このため、コスト及び便益の分析においては主に完全版 IFRS からの移行を想定することになり、作成者の開示コストの削減と同時に、完全版 IFRS で受領していた情報の減少による利用者の便益の減少を考慮する必要がある。

**（基準書案の適用に伴う便益はコストを上回ることに同意するか）**

- (3) 基準書案の適用に伴う便益はコストを上回ることに、同意する。（ASBJ 他）
- (4) 本基準書の適用は任意であるため、コストが便益を上回るのであれば適用しないことになる。

**（その他）**

- (5) 我々の法域はこのプロジェクトを支持しているが、法域内の関係者からは関連会社にも本基準書の適用を可能とすることを求めるニーズがあり、本プロジェクトにおいて十分な検討を望む。(ASBJ)
- (6) 過去の IASB ボード会議において、潜在的な適用範囲の拡大の議論があったが、今後どのように検討されるのか確認したい。
- (7) ((6)の発言に関して) 関連会社や共同支配企業への拡大は将来的な検討対象と理解しているが、それ以上の範囲拡大については本プロジェクトの範囲外と考えている。  
(IASB Barckow 議長)
- (8) 今後、本基準書を採択していくにあたっては、規制当局との議論が重要となるため、IOSCO からどのようなコメントがあったか紹介してほしい。
- (9) ((8)の発言に関して) IOSCO からのコメント・レターでは、全体的にプロジェクトへの支持が示されていた。(IASB スタッフ)

## VI. IASB と ISSB のコネクティビティ

### 議題の概要

18. 本セッションでは、IASB 副議長と国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）副議長から IASB と ISSB のコネクティビティに関する最新情報が提供され、ASAF メンバーによる質疑応答が行われた。

### 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。

- (1) IFRS 財団が ISSB と IASB という姉妹組織を設立したように、我々の法域でも同じように 2 つの委員会を設立している。2 名の常勤委員が双方の委員会の委員を兼ねることで、委員会間の議論に一貫性を持たせている。また、各委員会の責任を明確にするために、企業会計基準委員会が財務諸表の記載項目に責任を持ち、財務諸表以外のものはサステナビリティ基準委員会の責任とすることになっている。IASB 及び ISSB の取組みに関していえば、異なる会計基準を適用している我々のような法域から見れば、ISSB が IFRS 会計基準の概念を参照すればするほど、サステナビリティに関して国際的な整合性を担保しようとするとき、会計の概念を調整することが難しくなると考える。(ASBJ)
- (2) ((1)の発言に関して) IFRS 会計基準を適用していない企業を想定することは重要であるが、同時に、IASB と ISSB の基準を適用する企業の対応が容易となるようにすることも重視している。(ISSB Lloyd 副議長)
- (3) サステナビリティ報告と財務報告とのコネクティビティを考える場合、両者において基礎となる概念が異なるため、接続 (connections) と断絶 (disconnects) の双方を検討する必要がある。また、サステナビリティ基準の適用後レビューを実施する場合には、その結果として出てきた論点について、サステナビリティ基準への影響だけでなく、会計基準への影響も考える必要がある。
- (4) コネクティビティの課題について、短期的にはタクソノミ及び共通のフレームワーク、中期的には個別プロジェクト、長期的には統合財務報告 (integrated financial reporting) という理解であっているか。
- (5) ((4)の発言に関して) IASB と ISSB とでは優先順位が異なり、共同プロジェクトを始める時間を確保できておらず、決定しているものはない。長期的には、統合財務報告も視野に入る可能性はある。(IASB Barckow 議長)

- (6) ((4)の発言に関して) プロセスを作り上げて、それに焦点を当てることを目的とはしていない。むしろ、最終的な成果物において、コネクティビティとは何を意味するのかということが重要である。(ISSB Lloyd 副議長)
- (7) 今、誰もがサステナビリティ報告と財務報告を結びつけようとしているが、両者が全く異なる基準となる可能性があることに加え、サステナビリティ報告には、環境、社会、ガバナンスと実に様々な要素があるため、何を結びつけるのかを明確にする必要がある。
- (8) 気候以外の項目を重視している法域も存在するため、ISSB として優先順位リストを作成し、気候以外の問題にも対処する方向性を示す必要があると考える。
- (9) コネクティビティに関しては、関係者によって理解が異なるため、2つの報告を繋ぐための用語や目的について時間をかけて合意していくことが重要であると考えます。
- (10) IASB の作業計画にあるプロジェクトをもとに、コネクティビティの問題を考えるのが有用であると考えます。例えば、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。)の的を絞った改善における開示の提案として、サステナビリティ基準を満たすことができるように IAS 第 37 号を修正することができるかもしれない。

## VII. 基本財務諸表

### 議題の概要

20. アジェンダ・ペーパー6（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) 各法域の企業にとって、新しい IFRS 会計基準の要求事項を適用するために、どのような情報が直ちに利用可能（readily available）か。
- (2) 各法域の企業にとって、新しい IFRS 会計基準の要求事項を適用するために、どのような新しい情報を入手する必要があるか。
  - ① どのような新しい情報が、取得しやすい（easily obtainable）可能性があるか（例えば、類似の要求事項が現地の法令や規制にある場合など）
  - ② どのような新しい情報が、入手するためにシステムや収集プロセスの変更が必要となる可能性があるか。また、当該変更の範囲はどの程度となるか。
- (3) 各法域で、新しい IFRS 会計基準を早期適用する予定の企業はあるか。また、その理由は何か。
- (4) スライドに記載した、新しい IFRS 会計基準の影響分析（各法域における作成者及び利用者にとって期待されるコスト及び便益）について、コメントはあるか。
- (5) スライドに記載した、デジタル報告に関して期待される便益及び今後の開発により期待される追加の便益について、コメントはあるか。

### 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。

**（新しい IFRS 会計基準の要求事項を適用するために、直ちに利用可能な情報）**

- (1) 具体例として、持分法を適用している企業における、関連会社及び共同支配企業から生じる収益及び費用、並びに、注記における性質別の営業費用の開示が挙げられる。

**（新しい IFRS 会計基準の要求事項を適用するために必要な新しい情報のうち、取得しやすい情報）**

- (2) 具体例として、従業員給付や減価償却費が挙げられる。

- (3) 我々の法域では、費用を性質別に表示することが一般的で、取得困難な情報はないものの、財務諸表の様式に変更が生じる場合、利害関係者との調整に困難を伴う。

**(新しい IFRS 会計基準の要求事項を適用するために必要な新しい情報のうち、システムや収集プロセスの変更が必要となる可能性、及び変更の範囲)**

- (4) 現在は単一の科目で表示している情報を、営業、投資、財務の各区分に分類して表示するには、追加情報が必要となる。そのためには、システムを抜本的に変更する必要があり、多大な初期コストを要する。また、18~24 か月とされている移行期間は十分でないとする懸念が聞かれている。
- (5) 営業活動から生じるキャッシュ・フローに間接法を用いる場合、営業キャッシュ・フローの出発点が現在我々の法域でしようしているものとは異なるため、システム面で多大な費用が生じる懸念がある。
- (6) 我々の法域では、IFRS 適用企業は、IFRS への移行前より使用されていた営業利益を我々の法域で適用される IFRS 会計基準に基づいて表示することが要求されている。我々の法域で適用される IFRS 会計基準の営業利益は、新しい IFRS 会計基準で定義されている営業損益とは異なる。新しい IFRS 会計基準の適用後、我々の法域で適用される IFRS 会計基準の営業利益は経営者業績指標 (MPM) として識別されることになり、企業は新しい IFRS 会計基準の営業利益との調整表を開示することになる。税金及び NCI への影響を含め、調整表の作成のために、作成者への多大な負荷がかかることが懸念されている。
- (7) 新しい IFRS 会計基準への移行には、企業のソフトウェア更新のタイミング、並びにタクソノミへの対応や承認に要する時間も考慮する必要がある。

**(新しい IFRS 会計基準の早期適用予定の企業の有無、及びその理由)**

- (8) 現時点で早期適用を予定している企業はない。しかし、限られた準備期間の中で数多くの対応事項が発生するため、一部の利害関係者より、IASB に対して柔軟な移行期間を設けると同時に早期適用を提案する動きがある。
- (9) 早期適用を検討する可能性のある企業がある一方、費用を性質別に表示することがネックで否定的見解を示す企業もある。タクソノミへの対応が早期適用の鍵と考える。
- (10) 投資家からは、早く情報を見たいという声が聞かれる。しかし、そのためにはタクソノミへの対応を早期に実施する必要がある。基準設定主体から主体的に企業の意向

を確認する状況にない。

- (11) 早期適用を検討している企業はないと考えている。
- (12) 現時点で早期適用を検討している企業はないが、MPM のガイダンスの充実が早期適用の鍵となる。
- (13) 一部の利用者から、一部の企業のみが早期適用を行った場合の比較可能性低下への懸念を理由に、否定的な声が聞かれている。また、仮に早期適用を行う場合、四半期開示への手当ても早急に検討しなくてはならない。
- (14) ((13)の発言に関して) 比較可能性は、業界内の浸透状況にも依存する。(IASB 理事)

#### **(新しい IFRS 会計基準の影響分析)**

- (15) 新しい IFRS 会計基準導入に伴うコスト及び便益は、導入前後の短期のみならず、長期の視点の検討も重要であり、双方の観点で検討したことを評価する。
- (16) 一方、スライドに記載の影響分析の総論に異存はないとしつつも、以下の懸念事項を示す声も聞かれた。
  - ① 対応コストを過小に評価しないよう、慎重な対応が必要である。一部の利害関係者からは、新しい IFRS 会計基準導入後のモニタリングの必要性も提起されている。
  - ② すべての性質別費用についてではなく、減価償却費、償却費、及び従業員給付費用の 3 科目についてのみ、純損益計算書の各機能別科目に含まれる金額を開示するように開示を削減したことが、適正なコスト低減をもたらすのか、疑問がある。
- (17) 本プロジェクトの導入に係る教育コストは、他の複雑な会計基準を導入したときのコストと比べて大幅に小さい。特に、今回のプロジェクトでは、課題は、新たな情報をいかに入手するかよりも、既に入手している情報をどのように表示又は開示するかであるからである。

#### **(デジタル報告に関する影響分析)**

- (18) 資料に記載の影響分析の総論に異存はない。
- (19) デジタル報告がもたらす便益は十分に認識している。我々の法域では IT 要員不足等の課題はあるが、入念な事前準備によって克服可能と考える。

(20) デジタル報告は重要だが、我々の法域では数年来、基本財務諸表のデジタル化に関する規定の議論が停滞している。新しい IFRS 会計基準と同時にタクソノミを公表する必要がある。

(21) ((20)の発言に関して) IASB はタクソノミへの対応も以前から並行検討しているが、新しい IFRS 会計基準とセットで同時公表することとはならないと考える。(IASB Barckow 議長)

#### **(その他)**

(22) 新しい IFRS 会計基準導入には、各法域の既存のルールとの差異などから、実務面で様々な課題がある。利害関係者からは、IFRS 会計基準の原則主義に則り、各法域内の慣例や規制も考慮の上で適用に柔軟性を持たせることを IASB に提言したいとする声がある。

(23) 新しい IFRS 会計基準の発効日は、作成者側の実務負荷と、同基準の情報を早く見たいとする利用者のニーズの双方に留意したうえで慎重に検討する必要がある。また、中間決算時の MPM の開示の仕方についてもさらなる検討が必要と考える。

(24) MPM の対象範囲については、3月の IASB ボード会議でも追加の暫定決定がなされたものの、依然、不明確な部分が多いと考える。設例を設けるなど、さらなる範囲の明確化が必要と考える。

(25) 我々の法域でも、営業費用の分解プロジェクトを実施している。IASB の検討事項が大変参考になり、かなりの部分をコピーさせてもらった。一部の企業に大きな負荷をかけるものの、総じて非常に大きな便益を得られると考えている。

## VIII. 企業結合—開示、のれん及び減損

### 議題の概要

22. 本セッションでは、のれんを含む資金生成単位（以下「CGU」という。）の減損テストの改善のためのフィードバックを得ることを目的に審議が行われた。
23. 改善のための提案として IASB スタッフから示された事項は次のとおりであり、項目ごとに当該提案の効果や実行可能性等に関する質問事項が ASAF メンバーに示されている。

#### （経営者の過度な楽観性の軽減について）

##### (1) 過去の予測との比較

企業のキャッシュ・フロー予測の正確性を評価するため、過年度の減損テストに使用したキャッシュ・フロー予測と特定の報告期間の実際のキャッシュ・フローとの比較を開示することを要求する。

##### (2) 合理的で裏付けがある仮定

IAS 第 36 号「資産の減損」（以下「IAS 第 36 号」という。）第 33 項（合理的で裏付けのある仮定を基礎としたキャッシュ・フロー予測を求める）の適用に関する追加ガイダンス又は例示を提供する。

##### (3) のれんが配分されるセグメント

のれんを含む CGU がどの報告セグメントに含まれているかの開示を要求する。

##### (4) 減損の兆候のリスト

IAS 第 36 号第 12 項の減損の兆候のリストを見直す。

#### （シールディングの軽減について）

##### (5) 減損テストにおけるのれんの CGU への配分

「事業セグメント」はのれんの減損テストが高いレベルで実施されるのを防ぐための防御策であることを明確化し、内部管理目的でモニタリングしている企業内の最小のレベルにのれんを配分するという要求事項を明確化する。

##### (6) のれんの再配分時の減損テストの実施

のれんを異なる CGU に再配分する前に、以前の報告構造に基づいて減損テストを実施することを要求する。

(減損テストのコスト及び複雑さの軽減について)

(7) IAS 第 36 号第 99 項の利用

IAS 第 36 号第 99 項 (過去の減損テストの結果の利用) を明確化又は修正し、適用を容易にする。

## ASAF 会議での議論の概要

24. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

### (全般事項)

- (1) 今回のペーパーは、償却再導入をしなかった IASB の判断が正しくなかったと示唆しているように思えるが、もし、このように減損テストの改善を進めるのであれば、テストの厳密性を高めるか、少なくとも厳密性は維持したままコストを下げることを目指すことが考えられ、そうした目的を明確にすべきである。また根本的な問題は、過度の楽観性ではなくシールディングである。今回の提案は、現状から改善はあるかもしれないが、大きく改善するものではない。(ASBJ)
- (2) IASB では今後、償却について検討しないと決定したことは承知しているが、利害関係者からは、償却が減損テストが機能していない問題に対応する唯一の方法であるとの意見が聞かれている。
- (3) 少なくとも我々の法域では、既存の減損テストはコストがかかりすぎ複雑すぎるとする懸念が聞かれていた。さらにコストや複雑性を追加したとしても、より適時な又は意思決定に有用な減損をもたらす結果となるかどうかは疑わしい。
- (4) 減損のみモデルを維持することに強く賛同してきたが、その場合、減損テストに一定の改善が必要であるとこれまでも一貫して意見を示してきており、今回の検討を嬉しく思う。
- (5) 減損テストの最大の問題はシールディングであり、経営者の楽観性が問題となるとしても、それは後になって判明するもので、過度かどうかを指摘するのは困難である。

### (過去の予測と実績の比較)

- (6) 過度な楽観性は、あたかも経営者が誤った財務情報を市場に提供しているかのような表現であるが、作成者の立場に立てば適切な見積りを提供していると主張するだ

- ろう。この提案は会計というより監査の領域に踏み込んでいるように考える。
- (7) 提案される情報は IAS 第 36 号で現在要求されている開示から既に入手可能なのではないか。
  - (8) 利用者と作成者で極端に見解が大きく異なっている。キャッシュ・フローを楽観的に見積った場合でも、割引率が高いと効果は相殺されるので、キャッシュ・フローだけでは全体像は示されない。
  - (9) ほとんどの利害関係者は透明性が向上し、経営者の過度の楽観性の軽減に効果があるとして、賛成している。
  - (10) 一部の利害関係者は商業的な機密情報を開示する可能性があることを懸念していた。
  - (11) 提案を支持していない。提案はキャッシュ・フローの見積りと実績の間の大きな差が経営者の過度な楽観性から生じることを前提にしているが、不確実性がある中で結果として違いが生じてしまう可能性を考えるとこの前提は必ずしも正しいとは言えない。また、情報の準備にも、提供された情報の分析にもコストがかかる。
  - (12) 良い提案ではないと考えている。より有用な情報を提供しようとしているのか、情報の信頼性を高めようとしているのか狙いが明確でない。また、作成者の負担は増えるが、この情報がどのように利用されるのかがよく分からない。信頼性を高めるためだけであれば、監査人の役割について議論すべきである。
  - (13) 過去の実績を提供することが、どのように将来の方向性を示すことにつながるのかは理解しにくい。キャッシュ・フローや割引率などの要素がありそれらが相互に影響するといったコメントを考慮すると、想定以上に複雑で有益な情報に繋がらない可能性があるのではないか。
  - (14) 重要なことは減損テストに含める情報が合理的で裏付けのあるものかどうかということである。また、過去に起こった情報を元に今後何が起こるかが保証されるとは限らない。財務諸表の情報が多くなりすぎて、木を見て森を見ずというような事態にならないようにしなければならない。
  - (15) メンバーから様々な意見が示された。一部のメンバーは、利用者は有用と考えているとする一方で、当該メンバーはキャッシュ・フロー予測との違いが経営者の楽観性によって起こるものとは言えないため、提案が楽観性の軽減に役立つとは考えていないとしていた。

(16) 過去の予測と実績の比較に賛同する関係者は、予測に対して何が起こったかを説明することが最も大切であると考えており、それにより過度な楽観性や、知る必要のある事業の変化の有無の識別に役立つとしている。

(17) 寄せられた指摘を踏まえて、予測と実績の違いに過度な楽観性以外の理由があるか、「過度」という表現が検討の出発点としてよいのか、基準設定主体の役割や監査人の役割など、制度全体をどのように捉えるかなどの観点で提案を見直す必要があるように思える。(IASB Barckow 議長)

#### **(合理的で裏付けのある仮定)**

(18) すでに多くの注目を集めている問題であり、提案が役立つ部分はあるかもしれないが、大きな効果は無いと考えられる。

(19) 経営者によって作成された予算は通常、企業の統治責任者や監査人によってチェックされている。IAS 第 36 号を全面的に見直すことなく改善する方法を模索してくれていることには感謝するが、これは会計的な問題だけではなく、事業全体の問題でもある。

(20) すでに多くのガイダンスや例示があり、検討しても効果はない。

(21) 追加のガイダンスや例示があれば役立つ部分がある。

(22) 前提条件が合理的かどうかは判断に依拠し主観的なため、追加のガイダンスや例示は役立つ可能性があると指摘するメンバーがいる一方、追加のガイダンス等が役立つと指摘するメンバーがいた。本質問で指摘される懸念は聞かれていないと指摘するメンバーもいた。

#### **(のれんが配分されたセグメントの情報)**

(23) 重要なコスト増加はない。

(24) 提案された開示で何を達成するのかに疑問がある。セグメント情報は将来予測的なものではなく、減損の仮定にどのような情報を提供できるのかわからない。

(25) 現時点で多くの企業がセグメントレベルで減損テストを実施しており、セグメント別の開示を追加することにはあまりメリットを感じない。

(26) 減損テストが実施されるレベルと報告セグメントのレベルは異なるため、情報は比較可能でない可能性がある。

(27) 開示による過度な楽観性の軽減は限定的と考えている。

#### **(減損の兆候リストの見直し)**

(28) 十分な成果が得られない可能性があり、見直す必要はない。

(29) 兆候リストを詳細にするとチェックリスト化して役立たない可能性がある。

(30) のれんに適用される兆候として、のれんを含む CGU の回収可能額を算定する際の主な要因を反映したリストを開発してはどうか。また、内部指標により焦点を当てたリストを開発してはどうか。

#### **(減損テストにおけるのれんの CGU への配分)**

(31) シールディングが問題の核にあると考えており、これに取り組むことには前向きである。

(32) 事業セグメントレベルでのテストは、より高いレベルで減損テストを実施することを防ぐための防御策ではなく、実質的にはデフォルトとなっており、我々は米国会計基準の報告単位のように、より低いレベルでの減損テストを記述できるかを議論してきている。

(33) 「モニタリング」の意味とモニタリングが実施されるレベルの明確化に力を注ぐべきである。

(34) 企業結合により単一の CGU に統合される場合、シールディングの問題に取り組むのは難しいが、CGU のグループであれば、のれんの各 CGU への当初の配分を検討することにより取り組むことができると考える。

#### **(のれん再配分時の減損テストの実施)**

(35) 組織再編時に以前の報告構造でテストを実施するのは難しい。

(36) 事業のモニタリングや運営方法が実際に変更されたのであれば、新しい報告構造に基づいてキャッシュ・フローを予測すべきである。

(37) 事業再編を行うということは減損の兆候を示している可能性がある。少なくともものれんを配分するための相対的な公正価値の情報は持っているはずである。

(38) 以前の報告構造でテストを行うのが一般的である。この点、再編で事業価値が高まる場合に以前の報告構造で減損損失を認識することが適切ではない可能性があるとの意見がある一方、その方が企業の減損損失の回避を制限する実務的な方法を提供

するとの意見もあった。

**(IAS 第 36 号第 99 項の利用)**

- (39) 期中財務報告には有用と考えられる。
- (40) 減損を適時に認識できていない問題の解決にはならない。
- (41) 要件充足のハードルが高い等の理由で、現時点では適用事例は多くない。
- (42) 適用についてももう少しガイダンスがあれば、より頻繁に活用される可能性がある。

以 上