

◇国際会議報告◇

CMAC-GPF 合同会議 (2023年6月) 出席報告

SMBC 日興証券(株) 株式調査部 Managing Director シニアアナリスト

公益社団法人日本証券アナリスト協会認定アナリスト/公認会計士

財務会計基準機構 企業会計基準諮問会議委員

IFRS 財団 資本市場諮問委員会委員

大瀧 晃栄

1. はじめに

2023年6月15日及び16日、世界作成者フォーラム（Global Preparers Forum、以下「GPF」という。）と資本市場諮問委員会（Capital Market Advisory Committee、以下「CMAC」という。）の合同会議が開催された。GPFは財務諸表作成者の代表者、CMACは財務諸表利用者の代表者からなる会議体で、合同開催は作成者及び利用者双方の立場から、IASBに対して定期的にインプットすることを目的としている。今回は昨年と同様に、対面（ロンドン）とオンラインとのハイブリッド開催となった。

日本からはGPFメンバーの富士通(株) 財務経理本部 経理部 財務企画部長 坂口和宏氏とCMACメンバーの筆者がオンラインで参加した。合同会議では各セッションにおいて、GPF及びCMACのメンバーで構成される4つの分科会に分かれて1時間程度議論し、各分科会からの報告を元に再度全体で議論した。

以下、議事一覧及び各セッションの討議内容を紹介する。尚、使用されたプレゼンテーション資料については、IFRSウェブサイトにて閲覧が可能であることから、適宜参照頂きたい。

2. 議事一覧

<議事内容(以下ロンドン時間、休憩時間等は除く)>

①6月15日

09:45-10:55 IASB 及び ISSB アップデート (各プロジェクトの動向等)

11:10-12:55 基本財務諸表

13:55-15:10 引当金一現在の義務の認識規準

15:25-17:20 財務諸表における気候関連リスク

②6月16日

09:30-11:15 金融商品の分類と測定の修正一開示

11:30-12:45 共通支配下の企業結合

3. 基本財務諸表

2024年に基準公表を予定している基本財務諸表では、一般的な表示と開示の例示を作成することを目的に、スタッフから幾つかの例示案が示され、それに対するGPF及びCMACメンバーからのフィードバックが求められた。検討した例示は、損益計算書（一般事業会社、顧客金融を行う製造会社及び投資・リテール銀行）、経営者業績指標（MPM）の開示、及び損益計算書で機能別表示をしている場合の性質別費用の開示である。

損益計算書の例示については、メンバーは概ね賛成した。一般事業会社向けの損益計算書では、機能別表示の中に、性質別項目であるのれんの減損損失を別掲している点が良いとの意見で概ね一致した。一方、一部メンバーからは資産処分損益等の非経常的な項目や非継続事業に係る項目の追加などの修正が提案された。顧客金融を行う製造会社及び投資・リテール銀行向けの例示についても有用であるとの意見があったが、その他営業費用の項目も例示に追加したほうがよいとの意見があった。

経営者業績指標（MPM）の開示例については、MPMと最も比較可能な会計基準上の利益との調整を表形式で説明することに、メンバーは概ね同意した。一方、メンバーから例示全体に対してMPM変更時の例示や一般的な調整項目（無形資産償却費や一過性の損益等）の追加提案がなされた。また、スタッフから具体的に3つの異なる表形式の例示が示された。例示Aを選好したメンバーからは、理解しやすい点や実務に近いとの意見があった。例示BやCを選好するメンバーもいたが、重複感や理解しにくいとの意見もあった。その他、MPMの調整表の起点を会計基準上の利益にしたほうがよいとの意見があり、そうした例示を含む複数のバリエーションを示すべきとの意見もあった。損益計算書で機能別表示をしている場合の性質別費用の開示にかかる例示については、メンバーは賛成したものの、一部メンバーからは単一の注記に対する幾つかの改善提案があった。

4. 引当金—現在の義務の認識規準

引当金では、IAS第37号における現在の義務の認識規準にかかる2つの論点について検討した。一つは、業績が特定の閾値を超えた場合に追加費用が発生するとき、いつの時点で現在の義務を認識するかという論点、もう一つは「回避する実際上の能力を有していない」に関する追加ガイダンスの論点である。前者については、年間収益額が特定の閾値を超えると賦課金が発生する事業で、期中（7月）に閾値を超えてしまうケースを検討した。殆どのメンバーは、収益額が閾値に達する前から企業は現在の債務を負うことに同意した。

理由として、閾値前後の収益に違いはないこと、閾値を回避する実際上の能力を有していないこと、経営者は年間収益額や賦課金総額を見積ることができ、その見積りに依拠すべきであるとの意見が聞かれた。また、2人の IASB メンバーから、閾値に達した場合に発生する費用にかかる適用指針や例示の追加を支持する報告もあった。

「回避する実際上の能力を有していない」に関する追加ガイダンスについては、自動車メーカーの設例をもとに検討がなされた。自動車メーカーは、ある法規制の遵守は強制されていないものの、遵守しなかった場合、当局から市場参入へのアクセスを拒否される可能性があり、その市場参入の制限による影響は法規制を遵守するよりも著しく不利になる。このとき、自動車メーカーに法規制を遵守する義務があるとみなされるかという論点であった。多くのメンバーは、当該設例では、法規制に従うことを回避する実際上の能力を有しておらず、義務を有しているとみなされるべきとの意見であった。これを踏まえ、追加ガイダンスに対する提案として、法的義務にかかる既存の会計基準を法律によって強制できるという文言に置き換える、様々な例示を含めるといった意見があった。その他、経営者が著しく不利であることを評価するためのガイダンスの追加や経営者の判断等にかかる透明性の確保も必要であるとの提案もあった。

5. 財務諸表における気候関連リスク

財務諸表における気候関連リスクでは、CMAC メンバーには開示の課題やプロジェクトの範囲等について、一方、GPF メンバーには作成上の課題等についての意見が求められた。多くの CMAC メンバーは、財務諸表における気候関連リスクに関する、より有用な情報の必要性を認識していた。CMAC メンバーからは、財務諸表とは別に公表しているサステナビリティ報告書との一貫性を懸念する意見や、財務諸表への影響に関する開示が不十分であるとの意見があった。またプロジェクトの範囲については、多くの CMAC メンバーは気候関連リスクに加えて、他のリスクも含めるよう見直すことを支持した。

こうした CMAC メンバーの意見に対して、GPF メンバーからは、利用者から要求される情報の中には、商業的機微の可能性や過剰な開示となりうること、そして情報入手や監査の困難性を指摘する意見があった。プロジェクトの範囲については、より広範な範囲の再設定には支持するものの、関連するコストへの懸念も示された。

最後に利用者のニーズと作成者の懸念もバランスをとるための IASB の対応について質問がなされた。多くのメンバーは、既に公表されている教育文書は有用であり、新たな基準設定は必要ないと述べた。一部 GPF メンバーからは追加的な教育文書等の提案もあった。

6. 金融商品の分類と測定—修正—開示

2023 年 3 月公表の公開草案「金融商品の分類及び測定に関する修正」で提案されている、債務者に固有の偶発的事象が発生した場合に契約条件が変化する可能性のある取引にかか

る注記について検討がなされた。CMAC メンバーには当該注記の提案の有用性等、GPF メンバーにはデータ入手の可能性、コストや要求事項の明確化等について意見が求められた。

CMAC メンバーは、このような注記は有用であることに同意した。ESG に関連する契約条件が市場で注目されるようになれば、重要性が高まるだろうと述べた。また、CMAC メンバーと GPF メンバーは、要求事項の適用範囲の明確化を推奨することで一致した。GPF メンバーは契約条件に基づく開示であるため入手可能であるが、大量に保有する場合の潜在的な課題にも言及した。また、CMAC メンバーと GPF メンバーからは、偶発事象の発生可能性にかかる経営者の予想に関して、その有用性や見積りの困難性などの懸念も示された。

7. 共通支配下の企業結合

共通支配下の企業結合では、IASB はプロジェクトの方向性の変更を検討している。現行の方向性であるオプション1：認識、測定及び開示要求事項を開発に加えて、変更案であるオプション2：開示要求事項のみ開発、及びオプション3：開発しない、の3つの選択肢について検討した。メンバーには、共通支配下の企業結合の会計処理にかかる現状認識、どのオプションを選択すべきか、そして IASB がオプション2を選択した場合の課題等について意見が求められた。

現状については、中国のメンバーから、中国においては簿価法で共通しており、その情報が誤解を招くようなことはなかったとの意見があった。一方で、メンバーの一部からは実務上の多様性を認める意見もあった。IASB がどのオプションを選択すべきかの論点については、CMAC メンバーはオプション1もしくはオプション2、GPF メンバーは全てのオプションに意見が分かれた。オプション1を支持する理由として、実務の多様性の減少や取得法による非支配株主への有用な情報提供との意見があった。オプション2を支持する理由として、開示の重要性や基準開発の最初のステップと捉えらるゝとの意見があった。オプション3を支持する理由として、現行基準で十分な開示がなされている等の意見があった。なお、IASB がオプション2を選択する場合の課題等については、CMAC メンバーから公正価値に関する開示提案がなされたが、それに対するコストや有用性に懸念する意見もあった。

各セッションにおける GPF 及び CMAC メンバーからのフィードバックは、今後の IASB の再審議において考慮される予定である。

8. 次回の予定

次回の GPF 会議は 2023 年 11 月 10 日、CMAC 会議は 2023 年 10 月 19 日に開催が予定されている。