

2021年9月17日

国際会計基準審議会 御中

**情報要請 - 第3次アジェンダ協議に対するコメント**

1. 企業会計基準委員会（以下「ASBJ」又は「我々」という。）は、2021年3月に公表された国際会計基準審議会（IASB）の情報要請「第3次アジェンダ協議」（以下「本情報要請」という。）に対して、我々のコメントを提供する機会を歓迎する。
2. 本情報要請の公表は、IASB が今後 5 年間の活動に関する意見を求める極めて重要なプロセスである。我々は、基準設定のニーズに関して幅広く利害関係者の意見を集めようとする IASB の取組みに敬意を表する。我々は、本情報要請に対するコメントの提出を通じて、IASB によるグローバルな会計基準の改善の取組みに貢献したいと考えている。
3. 高品質な会計基準の単一のセットの開発という長期的な目標の達成にあたり、IASB が考慮すべき事項に関して、我々の主要な見解を以下の項に示す。

**IASB の活動の戦略的方向性及びバランスについて**

4. 新しいサステナビリティ基準の審議会の設立によって IASB のリソースが必要となる場合、我々は、IASB が会計基準の開発のために利用できるリソースを維持できるように、リソース水準を（不変とするのではなく）増加させるべきであると考えている。IASB のリソースを維持するにあたり、我々は、IASB の基準設定主体としての会計基準開発能力を維持することを考慮することが重要であると考えている。
5. また、我々は、会計基準を改善するためには、IASB は短期的に解決可能なプロジェクトだけでなく、合意形成が困難なプロジェクトにも時間をかけるべきであると考えている。我々は、中長期的な観点からリサーチを行うことが重要であると考えており、これには短期的な解決策がない論点に対応することが含まれる。したがって、一定のリソースを中長期的なリサーチ活動に配分することを提案する。

## IASB の作業計画に追加される可能性のある財務報告上の論点の優先順位を評価するための判断規準について

6. 我々は、「その潜在的プロジェクト及び解決策の複雑性及び実行可能性」（本情報要請の第 21 項表 2⑥）を重視しすぎると、IASB が中長期的な観点からリサーチを行うことが難しくなることを懸念する。本レターの第 5 項のとおり、我々は、IASB は短期的に合意形成が困難なプロジェクトにも時間をかけるべきであり、そのためには一定のリソースを中長期的なリサーチ活動に配分すべきであると考えている。したがって、我々は、本情報要請の第 21 項表 2 の判断規準は、プロジェクトの性質によって柔軟に適用されるべきであると考えている。
7. また、我々は、財務情報の比較可能性の促進と、高品質な会計基準の単一のセットの開発という長期的な目標の達成にあたり、「米国会計基準とのコンバージェンス」は、考慮すべき重要な要因であると考えている。したがって、我々は、「米国会計基準とのコンバージェンス」を、IASB が潜在的プロジェクトを作業計画に追加すべきかどうかを決定する際の判断規準に追加することを提案する。

## IASB の作業計画に追加される可能性のある財務報告上の論点

8. 我々は、今後数年間の IASB の最優先プロジェクトは以下のプロジェクトであると考えている。

### (1) のれん及び減損

本プロジェクトは現在、リサーチ・プロジェクトに分類されているが、我々は、IASB がのれんの償却を再導入すべきか否かを検討している点は歓迎しており、近い将来、基準設定プロジェクトに進むことを希望する。加えて、我々は、IASB が米国会計基準とのコンバージェンスを視野に入れて議論を進めることを希望する。

### (2) その他の包括利益（リサイクリング）

本プロジェクトは、リサーチ・プロジェクトの「IFRS 第 9 号の適用後レビュー — 分類及び測定」、潜在的なプロジェクトの「従業員給付」及び「その他の包括利益」を含む複数のプロジェクトに関係する。我々は、改訂された概念フレームワークに従ったリサイクリングを要求するように IFRS 基準が修正されることを希望する。

### (3) 開示原則

本プロジェクトは現在、基準設定プロジェクトに分類されているが、公開草案で提案されている内容をみる限り、本プロジェクトによる開示の改善は限定的になることを我々は懸念している。

### (4) 持分法会計

本プロジェクトは現在、リサーチ・プロジェクトに分類されており、適用上の疑問点に IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の諸原則を識別し、説明することによって対処できるかどうかを評価することとされている。しかし、我々は、持分法会計が適用される投資について、どのような場合に一行連結の側面を重視し、どのような場合に測定基礎<sup>1</sup>の側面を重視すべきかを IASB が明確にすべきであると考えている。

9. 我々は、本レターの第 5 項のとおり、一定のリソースを中長期的なリサーチ活動に配分すべきであると考えている。具体的には、我々は、以下の項目がリサーチ・プロジェクトの候補であると考えている。

#### (1) IAS 第 38 号「無形資産」を包括的に見直すリサーチ・プロジェクト

IAS 第 38 号は資産の物理的形態に着目した会計基準であり、無形である資産に適用される。取引の実態が同じである場合であっても、取引が有形の項目又は無形の項目から生じるかによって会計処理が異なる可能性があるため、我々は改善が必要であると考えている。特に、売買目的で保有する資産は通常、純損益を通じて公正価値で測定すべきところ、無形資産である場合にはそのような測定が認められないことを我々は懸念している。

我々は、本リサーチ・プロジェクトでは、現在、認識されている無形資産の会計処理を対象とすべきであると考えており、認識すべき無形資産の範囲を拡大することは支持しない。我々は、自己創設無形資産は認識されるべきではなく、そのような要求事項は会計の重要な前提条件のひとつであり、堅持すべきであると考えている。

なお、我々は、潜在的なプロジェクトの「暗号通貨及び関連取引」については

---

<sup>1</sup> 本レターにおいて使用している「測定基礎」の用語は、IASB の「財務報告に関する概念フレームワーク」6.1 項で定義される用語ではなく、欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) が、2014 年に公表した「持分法：測定基礎なのか一行連結なのか」(EFRAG ショート・ディスカッション・シリーズ) において使用している当該用語を参照している。EFRAG のペーパーの第 29 項は、本見解について「持分法が一行連結ではなく資産の測定に関するものである」と記載している。

本プロジェクトの一部として取り扱われる可能性があると考える。

(2) IAS 第 19 号「従業員給付」を包括的に見直すリサーチ・プロジェクト

我々は、本レターの第 8 項(2)のとおり、改訂された概念フレームワークに従って、確定給付型制度から生じたその他の包括利益をリサイクリングすることを要求するように IAS 第 19 号が修正されるべきであると考えている。しかし、我々は、IAS 第 19 号にはリサイクリング以外にも検討すべき論点があると考えている。例えば、我々の法域の関係者は、確定給付型制度と確定拠出型制度の特徴を併せ持つハイブリッド型の制度の会計処理について、懸念を有している。

10. 我々は、「経営者による説明」プロジェクトに関連して現在行われている IASB の作業は、今後、設立することが予定されている新しいサステナビリティ基準の審議会が行う作業と重複する可能性が高いと考えている。我々は、IASB が IFRS 実務記述書 (PS) 第 1 号「経営者による説明」の改訂を提案していると認識している。しかし、我々は、今後、IASB と新しいサステナビリティ基準の審議会のどちらがこのプロジェクトに取り組むべきか、議論する必要があると考えている。
11. そのほか、個々の質問に係る我々のコメントについては、別紙を参照されたい。
12. 我々のコメントが IASB の審議に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小賀坂 敦

企業会計基準委員会 委員長

## 質問 1ー当審議会の活動の戦略的方向性及びバランス

当審議会の主要な活動には次のものが含まれる。

- 新 IFRS 基準書又は IFRS 基準書の大規模修正の開発
- IFRS 基準の維持管理及びその一貫した適用の支援
- IFRS for SMEs 基準の開発及び維持管理
- IFRS タクソノミの開発及び維持管理によるデジタル財務報告の支援
- 基準の理解可能性及びアクセスのしやすさの改善
- 利害関係者との対話

第 14 項から第 18 項及び表 1 は、当審議会の主要な活動の概要及び各活動の現在の焦点レベルを示している。我々の主要な活動の全体的なバランスについてのフィードバックをお願いしたい。

(a) 当審議会は、主要な各活動について、現在の焦点レベルを増大、不変、減少のいずれとすべきか。賛成又は反対の理由は何か。主要な各活動の中で当審議会が増大又は減少させるべき作業の種類を、そうした変更の理由を含めて示すことができる。

(b) 当審議会は現在の業務の範囲内で他の活動に取り組むべきか。

## 質問(a)及び(b)

1. 本情報要請の第 5 項では、IFRS 財団の評議員会のレビューから生じた決定が、IASB の業務と新しいサステナビリティ基準の審議会との間の相互関係を支援するための IASB の対応能力に対する必要性を識別する場合には、そうした必要性は IASB の 2022 年から 2026 年の優先事項を最終確定するにあたり考慮されるとしている。我々は、サステナビリティ基準の審議会の設立によって IASB が会計基準の開発のために利用できるリソースが減る可能性があるとして理解している。
2. この点、我々は、サステナビリティ基準の審議会の設立によって IASB のリソースが必要となる場合、IASB が会計基準の開発のために利用できるリソースを維持できるように、リソース水準を（不変とするのではなく）増加させるべきであると考

える。我々は、IASB のリソースを維持するにあたり、IASB が十分に経験を積んだスタッフを確保するなど、IASB の基準設定主体としての会計基準開発能力を維持することを考慮することが重要であると考えている。

3. 加えて、我々は、IASB が短期的に完了できるプロジェクトに集中しすぎることを懸念する。我々は、会計基準を改善するためには、短期的に解決可能なプロジェクトだけでなく、合意形成が困難なプロジェクトにも時間をかけて取り組む必要があると考えている。我々は、短期的な解決策がない論点も含めて、中長期的な観点からリサーチを行うことが重要であると考えている。したがって、我々は一定のリソースを中長期的なリサーチ活動に配分することを提案する。

質問2—当審議会の作業計画に追加される可能性のある財務報告上の論点の優先順位を決定するための判断規準

第 21 項は、作業計画に追加される可能性のある財務報告上の論点の優先順位を評価する際に引き続き使用することを当審議会が提案している判断規準を述べている。

- (a) 当審議会は使用すべき正しい判断規準を識別したと考えるか。賛成又は反対の理由は何か。
- (b) 当審議会は他の判断規準を検討すべきか。その場合、どのような追加の判断規準を検討すべきか、また、その理由は何か。

質問(a)

4. 我々は、「その潜在的プロジェクト及び解決策の複雑性及び実行可能性」(本情報要請の第 21 項表 2⑥) を重視しすぎると、IASB が中長期的な観点からリサーチを行うことが難しくなることを懸念する。
5. 本別紙の第 3 項のとおり、我々は、IASB は短期的に合意形成が困難なプロジェクトにも時間をかけて取り組む必要があり、そのためには一定のリソースを中長期的なリサーチ活動に配分すべきであると考えている。したがって、我々は、本情報要請の第 21 項表 2 の判断規準は、プロジェクトの性質によって柔軟に適用されるべきであると考えている。

質問(b)

6. 我々は、財務情報の比較可能性の促進と、高品質な会計基準の単一のセットの開発という長期的な目標の達成にあたり、「米国会計基準とのコンバージェンス」は、

考慮すべき重要な要因であると考えている。したがって、我々は、「米国会計基準とのコンバージェンス」を、IASB が潜在的プロジェクトを作業計画に追加すべきかどうかを決定する際の判断規準に追加することを提案する。

質問 3—当審議会の作業計画に追加される可能性のある財務報告上の論点

第 24 項から第 28 項は、当審議会の作業計画に追加される可能性のある財務報告上の論点の概要を示している。

- (a) 付録 B に記載した潜在的プロジェクトのそれぞれについて、当審議会が 2022 年から 2026 年の作業計画に財務報告上の論点を追加するための対応能力（第 27 項から第 28 項参照）を考慮して、どのような優先順位（高・中・低）を与えるか。意見がない場合には、そう述べる。回答者の優先順位付けを説明する情報及びその優先順位付けが潜在的プロジェクトの全部を指すのか一部の側面のみを指すのかを示されたい。当審議会は、優先度が高い又は低いと回答者がランク付けしている潜在的プロジェクトについての説明に特に関心がある。
- (b) 当審議会は、付録 B に記載していない何らかの財務報告上の論点を 2022 年から 2026 年の作業計画に追加すべきか。当審議会が 2022 年から 2026 年の作業計画に財務報告上の論点を追加するための対応能力（第 27 項から第 28 項参照）を考慮した上で、回答者が必要と考える論点をいくつでも提案することができる。当審議会がフィードバックを検討するのに役立つため、可能な場合には、次の点を説明されたい。
- (i) その論点の性質
- (ii) その論点が重要であるとする理由

質問(a)及び(b)

7. 我々が考えるプロジェクトの優先度は以下のとおりである。なお、付録 A に記載されたプロジェクトについても言及している。

最優先のプロジェクト

8. 我々は、以下のプロジェクトについて、最優先で取り組むべきであると考えている。
- (1) のれん及び減損

本プロジェクトは現在、リサーチ・プロジェクトに分類されているが、我々は、

のれんの償却を再導入すべきか否かを検討している点は歓迎しており、近い将来、基準設定プロジェクトに進むことを希望する。加えて、我々は、IASB が米国会計基準とのコンバージェンスを視野に入れて議論を進めることを希望する。

#### (2) その他の包括利益（リサイクルリング）

本プロジェクトは、リサーチ・プロジェクトの「IFRS 第 9 号の適用後レビュー ― 分類及び測定」、潜在的なプロジェクトの「従業員給付」及び「その他の包括利益」を含む複数のプロジェクトに関係する。我々は、改訂された概念フレームワークに従い、リサイクルリングを要求するように IFRS 基準が修正されることを希望する。

#### (3) 開示原則

本プロジェクトは現在、基準設定プロジェクトに分類されているが、公開草案で提案されている内容をみる限り、このプロジェクトによる開示の改善は限定的になることを我々は懸念している。

#### (4) 持分法会計

本プロジェクトは現在、リサーチ・プロジェクトに分類されており、適用上の疑問点に IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の諸原則を識別し、説明することによって対処できるかどうかを評価することとされている。しかし、我々は、持分法会計が適用される投資について、どのような場合に一行連結の側面を重視し、どのような場合に測定基礎の側面を重視すべきかを IASB が明確にすべきであると考えている。

### 中長期的なりサーチをすべきプロジェクト

9. 本別紙の第 3 項のとおり、我々は一定のリソースを中期的なりサーチ活動に配分すべきであると考えている。具体的には、我々は、以下の項目がリサーチ・プロジェクトの候補であると考えている。

#### (1) IAS 第 38 号「無形資産」を包括的に見直すリサーチ・プロジェクト

IAS 第 38 号は資産の物理的形態に着目した会計基準であり、無形である資産に適用される。取引の実態が同じである場合であっても、取引が有形の項目又は無形の項目から生じるかによって会計処理が異なる可能性があるため、我々は改善が必要であると考えている。特に、売買目的で保有する資産は通常、純損益を



通じて公正価値で測定すべきところ、無形資産である場合にはそのような測定が認められないことを我々は懸念している。

我々は、本リサーチ・プロジェクトでは、現在、認識されている無形資産の会計処理を対象とすべきであると考えており、認識すべき無形資産の範囲を拡大することは支持しない。我々は、自己創設無形資産は認識されるべきではなく、そのような要求事項は会計の重要な前提条件のひとつであり、堅持すべきであると考えている。

なお、我々は「暗号通貨及び関連取引」については本プロジェクトの一部として取り扱われる可能性があると考えている。

## (2) IAS 第 19 号「従業員給付」を包括的に見直すリサーチ・プロジェクト

我々は、本別紙の第 8 項(2)のとおり、改訂された概念フレームワークに従って、確定給付型制度から生じたその他の包括利益をリサイクリングすることを要求するように IAS 第 19 号が修正されるべきであると考えている。しかし、我々は、IAS 第 19 号にはリサイクリング以外にも検討すべき論点があると考えている。例えば、我々の法域の関係者は、確定給付型制度と確定拠出型制度の特徴を併せ持つハイブリッド型の制度の会計処理について、懸念を有している。

## 優先度が中程度のプロジェクト

10. 我々は以下のプロジェクトについて、中程度の優先度と考えている。

### (1) 暗号通貨及び関連取引

前項(1)に記載したとおり、我々は、売買目的で保有する無形資産全般についての問題に対処すべきであると考えている。しかし、暗号資産については、従来存在していなかった新たな種類の取引がある。このような取引については、その取引の実態に関して作成者、利用者及び監査人等の関係者（以下「関係者」という。）の共通理解が得られているときに、我々は会計処理が当該実態を適切に反映すべきであると考えている。このような取引の例として、活発な市場における売買や投資がなされるものとして広く認識されている発行者に対する請求権のない一部の暗号資産（ビットコインなど）の保有が挙げられる。前項(1)に記載したように、売買目的で保有する無形資産全般について、純損益を通じて公正価値で測定されれば、会計処理がこのような暗号資産の保有の実態を適切に反映することとなる。

また、既存の IFRS 基準の対象である取引について、関連する権利及び義務や投資の性質等を含めた実態は変化していないが、取引がデジタル化されたために適用する IFRS 基準が変わり得るものがある。我々は、このような取引については、会計処理が当該実態を適切に反映すべきであると考え。このような取引の一例として、既存の有価証券と同様の特性を有すると考えられる STO がある。もう一つの例は現金の特性を有すると考えられる CBDC である。これらの暗号資産が IAS 第 32 号「金融資産：表示」における金融資産の定義を満たさないことを理由として既存の有価証券と同様に取り扱われない事態を招くような場合、又は IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」における現金の定義及び IAS 第 32 号における現金の黙示的な定義を満たさないことを理由として現金と同様に取り扱われない事態を招くような場合は、適用することが適切であると考えられる特定の IFRS 基準を適用することを当該既存の基準に明記することが考えられる。

一方、その実態に関して関係者の共通理解が得られていない新たな取引については、我々は基準開発に着手するのは時期尚早であると考え。このような取引の例として、ICO トークンの発行が挙げられる。関連する権利及び義務を含めた実態の理解のためには法的な整備状況及び契約上の取り決めの内容が重要である。ICO については、現在、法的な整備状況は各法域によって異なっていると我々は理解している。したがって、我々は、ICO については、リサーチ・プロジェクトとして着手し、IASB は実務の進展を見守るべきであると考え。将来、ICO の実態について関係者の共通理解が進み、実務に多様性が見られた場合において、IASB は基準開発の必要性を検討する必要があるだろう。

## (2) キャッシュ・フロー計算書及び関連事項

我々は、IAS 第 7 号に基づき作成されるキャッシュ・フロー計算書は、特定の状況において、その有用性が限定的であると考えている。例えば、我が国の一部の財務諸表利用者からは、金融機関のキャッシュ・フロー計算書を利用していないとの声が聞かれている。したがって、キャッシュ・フロー計算書のあり方を検討するプロジェクトに取り組むことが考えられる。

### 優先度が低いプロジェクト

11. 我々は、本情報要請の付録 B の潜在的プロジェクトのうち、本別紙の第 8 項から第 10 項で挙げた項目以外については、相対的に優先度は低いと考えている。

質問 4—その他のコメント
---------------

当審議会の活動及び作業計画についての他に何かコメントがあるか。付録 A は当審議会の現在の作業計画の要約を示している。
---

### 「経営者による説明」プロジェクトについて

12. 我々は、「経営者による説明」プロジェクトに関連して現在行われている IASB の作業は、今後、設立することが予定されている新しいサステナビリティ基準の審議会が行う作業と重複する可能性が高いと考えている。我々は、IASB が IFRS 実務記述書 (PS) 第 1 号「経営者による説明」の改訂を提案していると認識している。しかし、我々は、今後、IASB と新しいサステナビリティ基準の審議会のどちらがこのプロジェクトに取り組むべきか、議論する必要があると考えている。

### 残っているリサーチ・パイプライン・プロジェクト

13. 本情報要請の表 3 及び付録 B は、2015 年アジェンダ協議から生じた、残っているリサーチ・パイプライン・プロジェクトを示している。本情報要請の第 26 項は、急を要する他のプロジェクトが開始されたため、これらのプロジェクトが開始されなかったと説明している。しかし、我々はタイミング以外に IASB がアジェンダにあるプロジェクトを開始することが困難な要因があるかどうかを理解したいと考えている。我々は、IASB が作業計画を時折変更する必要があることは理解しているが、その場合は、その変更の性質と理由について十分に説明されるべきであると考えている。

以 上