

当ニュースレターは、RSM Globalの英文ニュースレターの翻訳版です。日本語訳と原文（英文）に差異が生じた場合には、原文が優先されます。原文は[こちら](#)をご参照ください。

国際会計基準審議会(IASB)の最新情報

当ニュースレターは、以下の月に開催されたIASBの会合において行われた議論から生じた重要な事項の要約である。

- 2022年9月
- 2022年10月
- 2022年11月
- 2022年12月

IASBによって公表された原文は、[こちら](#)で確認することができる。

IFRS第9号の適用後レビュー - 分類および測定

IASBは9月の会合において、IFRS第9号「金融商品」の分類および測定の要求事項に関するフィードバックで提起された事項を検討することを決定した。IASBは、IFRS第9号の減損要求事項に関する実施後の見直しに関するフィードバックを分析する際に、購入または組成した信用減損金融資産に関する事項を検討することを決定した。

IASBは10月の会合において、IFRS第7号「金融商品」の第11A項を暫定的に修正し、以下の事項の開示を求めることを決定した。

- その他の包括利益 (OCI)の表示の選択肢が適用されている持分投資の報告期間の末日現在の公正価値の総額
- 当期中にOCIに認識された公正価値の変動

IASBは、電子送金による金融資産または金融負債の決済にIFRS第9号の認識の中止の要求事項を適用した場合の考え得る結果について提起された懸念に対応して、所定の要件が満たされる場合には、決済日に現金を引き渡す前に、企業が金融負債の認識の中止を行うことを認める会計方針の選択肢を設けることも暫定的に決定した。

IASBは11月の会合において、フィードバックで提起された下記事項について、これ以上の措置を取らないことを決定した

- 金融負債の分類および測定に関する要求事項；および
- 自己の信用リスクの変動の表示

IASBは、実施後レビューを終了するための十分な作業が行われたと判断した。

金融商品の分類および測定に関する改正

IASBは11月の会合において、IFRS第9号「金融商品」およびIFRS第7号「金融商品:開示」の修正案について議論した。

IASBは、IFRS第9号の契約上リンクしている金融商品の要求事項が適用される取引の範囲に関する整理論点を議論し、IFRS第9号に記載されている契約上リンクしている金融商品を含むかどうかを企業が判断する際には、当該取引における原資産の譲渡人が保有する金融商品は除外することを暫定的に決定した。

IASBはさらに、企業が決済日に現金を引き渡す前に、金融負債の認識の中止を行うことができる要求事項を検討した。次の場合に、企業は決済日前に金融負債の認識の中止を行う会計方針の選択肢を有するというを暫定的に決定した。

- 電子決済の指図を撤回、中止または取消しを行う能力を有しない
- 電子送金指示の結果として企業が現金にアクセスする実際上の能力を喪失している； および
- 電子送金指示に関連した決済リスクが僅少である
使用する決済システムに次のような特徴がある場合、決済リスクは僅少と考えられる。
 - 送金開始日と決済日との間の期間が比較的短く、関係する特定の送金システムによって標準化されている； かつ
 - 送金指示の完了に続いて標準的な管理プロセスが行われ、それにより、移転が完了され現金が債権者に引き渡されるという合理的な保証を債務者が有する

IASBは、この会計方針の選択の範囲を電子送金システムに限定することを暫定的に決定した。

その後、IASBは、このプロジェクトに関するデュー・プロセス（意見公募手続）について議論し、プロジェクトのために作成されている公開草案に対して120日間のコメント期間を設定することを暫定的に決定した。

IASBのメンバーは、公開草案の提案に反対する意思を示していない。IASBのメンバーは、このプロジェクトに関する公開草案の投票プロセスを開始するために十分な協議と分析が行われたと考えていることを確認した。

資本の特徴を有する金融商品

IASBは9月の会合において、次のことを明確化するためのIAS第32号「金融商品:表示と開示」の修正を提案することを暫定的に決定した。

- 第23項は、異なる種類の企業自身の資本性金融商品の変動数で決済することが要求されている企業自身の資

本性金融商品を償還する義務にも適用される

- b. 企業が所有持分に関連したリターンに対するアクセスをすでに有しているものではない場合、企業自身の資本性金融商品を償還する義務の当初認識時の会計処理
 - i. 当該義務が非支配持分に関わるものである場合には、借方の仕訳は非支配持分以外の資本の内訳項目に対して認識される
 - ii. 企業が企業自身の株式を購入する他の義務の場合には、借方の仕訳は発行済資本金以外の資本の内訳項目に対して認識される
- c. 企業自身の資本性金融商品に係るプット・オプションの期限満了時において、
 - i. 当該金融負債は、プット・オプションの当初認識時の振替元であった資本の内訳項目と同じ内訳項目に振り替えられる
 - ii. 当該金融負債の再測定に係る利益剰余金の累計額は、資本の他の内訳項目に振り替えることができるが、純損益には戻し入れない

さらに、企業自身の資本性商品の売建プット・オプションおよび先渡購入契約は、純額ではなく総額で表示することが要求されることを明確化することを暫定的に決定した。

IASBは12月の会合において、金融負債についてのIAS第32号「金融負債：表示」の表示の要求事項への追加を行わないことを暫定的に決定した。しかし、IASBは、純損益を通じて公正価値（FVTPL）で測定される金融負債を有する企業のうち、当該企業の業績または当該企業の資産の変動に基づく金額を保有者に支払う契約上の義務を有するものに対し、当該金融負債の再測定から生じる利得または損失の総額を各報告期間において開示を要求することを暫定的に決定した。これらの開示は、2021年4月にIASBが暫定的に合意した条件の開示案とともに、財務諸表の利用者の情報ニーズを満たすのに役立つであろう。

持分法

IASBは9月の会合において、資本性金融商品の発行により投資者の所有持分を変化させる関連会社の純資産の変動に対する持分法の適用方法について議論した。暫定的決定は以下のとおりである。

- a. 投資者の所有持分が増加し、かつ重要な影響力を保持する場合には、（IASBの）選好するアプローチを適用する投資者は当該増加を追加的な持分の購入として認識する。
- b. 投資者の所有持分が減少し、かつ重要な影響力を保持する場合には、（IASBの）選好するアプローチを適用する投資者は当該減少を部分的な処分として認識する。

IASBは12月の会合において、6月に下された暫定的な決定を修正する暫定的な決定を行った。12月の暫定的な決定は、IASBの選好するアプローチを持分法に適用する場合、投資者は関連会社への単一の投資を測定しているという立場をとっている。したがって、投資者が部分的な処分において（IASBの）選好するアプローチを適用している場合、投資者は、認識の中止を行う投資の部分処分日における投資の帳簿価額の比例部分として測定することになる。

投資者は、関連会社の持分がゼロに減少するまで、関連会社の包括利益の持分を認識することを暫定的に決定した。投資者が関連会社への投資の帳簿価額をゼロに減少させる場合、投資者は関連会社の包括利益の各構成要素の持分を区分して認識することになる。

IASBはまた、関連会社への投資の帳簿価額をゼロに減少させたため、関連会社の損失の持分の認識を停止した投資者は、関連会社の追加持分の購入時に未認識の損失を認識しないことを暫定的に決定した。別の暫定的な決定として、関連会社の包括利益に対する投資者の持分が、関連会社への投資の帳簿価額を超える損失である場合、投資者は次の順序で認識することになった。

- a. 関連会社の純損益に対する持分
- b. 関連会社のその他の包括利益に対する持分

金融資産の契約上のキャッシュフローの特性

IASBは9月の会合において、いくつかの暫定的な決定を行った。

一般的な要求事項に関して、IASBは、IFRS第9号「金融商品」を修正し、以下のことを明確化することを暫定的に決定した。

- a. 金融資産の契約上のキャッシュ・フローが「元本および元本残高に対する利息の支払のみ」であるためには、基本的な融資の取決めは、たとえ企業が事業を行っている特定の市場においてそうした契約条件が一般的であるとしても、借手との関連がないリスクまたは要因から生じるキャッシュ・フローの変動可能性を生じさせない；
- b. 契約上のキャッシュ・フローの時期および金額を変化させる契約条件を含んでいる金融資産は、次のすべてに該当する場合には「基本的な融資の取決め」と整合的となる。
 - i. いかなる偶発事象から生じる可能性のある契約上のキャッシュ・フローも、すべての状況において元本および利息の支払のみである（すなわち、偶発事象の発生確率は考慮されない）
 - ii. 偶発事象が借手に固有の事象である
 - iii. 契約上のキャッシュ・フローのいかなる変動可能性の

時期および金額も契約において決定可能であり定められている; および

- iv. 偶発事象から生じる契約上のキャッシュ・フローが、借手に対する投資または原資産の運用成績に対するエクスポージャーを表すものでない

IASBは、ノンリコース要素のある金融資産および契約上リンクされた商品について議論する際、ノンリコース機能を有する金融資産は、融資者がその資産の存続期間を通じて原資産の履行リスクに晒されることを明確にし、かつ、その商品の存続期間にわたって契約上の支払いを受ける融資者の権利を、原資産から発生するキャッシュ・フローに制限するために、IFRS第9号を暫定的に修正することを決定した。

また、IASBは、契約上リンクされた商品の構造の固有の特徴は、次のとおり明確化することを暫定的に明確にした。

- a. 複数の契約上リンクされた金融商品の使用
- b. ノンリコース要素の存在
- c. ウォーターフォール支払構造を通じた支払の優先順位付け; および
- d. キャッシュ・フロー不足の場合に契約上の権利を不均衡に減少させる信用リスクの集中

IASBはまた、IFRS第9号B4.1.23項における「金融商品」への言及には、リース債権のようなIFRS第9号の適用範囲に含まれない金融商品が含まれる旨を明確化することを暫定的に決定した。

IASBは10月の会合において、公正価値で測定されていない金融資産および金融負債の種類ごとに情報を開示するための開示要求事項をIFRS第7号「金融資産：開示」に追加することを提案することを暫定的に決定した。

さらに、以下のような暫定的な決定がなされた。

- a. 企業は IFRS第9号の明確化のための修正をIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」に従って遡及適用すべきである。ただし、企業は比較情報を修正再表示することを要求されない
- b. 当該修正の適用開始時に、企業が金融資産の分類を変更する場合には、企業は次の事項を開示すべきである
 - i. 従前の測定区分およびこれらの修正を適用する直前に算定した帳簿価額;
 - ii. 新たな測定区分およびこれらの修正を適用した後算定した帳簿価額
- c. 発効日は修正案の公開後に決定する;
- d. 当該修正の早期適用は認められる。

基本財務諸表

IASBは9月の会合において、このプロジェクトに関する議論を継続した。議論されたトピックと関連する暫定的な決定は以下

のとおりであった。

- a. 通例でない収益および費用
IASB は、このプロジェクトの一部として通例でない収益および費用についての具体的な要求事項を進めないことを暫定的に決定した。
- b. 特定の主要な事業活動を有する企業—関連会社および共同支配企業
IASB は、特定の主要な事業活動を有する企業に対し、持分法を使用して会計処理する関連会社および共同支配企業からの収益および費用を投資区分に分類するよう要求することを暫定的に決定した。
- c. 子会社、関連会社および共同支配企業に対する投資
IASBは、持分法を用いて会計処理していない関連会社および共同支配企業からの収益および費用には、次の方法で持分法で会計処理する関連会社および共同支配企業からの収益および費用が含まれることを明確にすることを暫定的に決定した
 - i. 取得原価で (IAS第27号「個別財務諸表」第10項 (a))
 - ii. IFRS第9号「金融商品」に従って (IAS第27号第10項 (b)) ;
 - iii. IFRS第9号 (IAS第28号「関連会社および共同支配企業に対する投資」第18項) に従って純損益を通じて公正価値で
- d. 増分費用の分類
公開草案には、企業が増分費用を投資区分に分類するための要求事項が含まれていた。この会議で、IASBは暫定的にその要求事項を撤回することを決定した。
- e. 特定の小計
公開草案の第104項には、いくつかの特定の小計が含まれていた。この会合で、IASBは、「営業損益ならびに持分法を使用して会計処理する投資からの収益および費用」を特定の小計に追加することを含む、これらの特定の小計の変更を暫定的に決定した。
- f. 営業費用の表示:
IASBは以下のことを暫定的に決定した。
 - i. 費用機能法についての記述における説明を拡張して、費用機能法が、消費された経済的資源に関連する活動に応じて営業費用の配分および集約をどのように伴うかを明確化する。
 - ii. 費用機能法を適用するにあたっての、基本財務諸表の役割並びに集約および分解の原則を明確化するための適用指針を設ける。
 - iii. 売上原価を表示する期間中に費用として認識した棚卸資産の帳簿価額を売上原価に含めることを企業に要求する。

- iv. 機能別の科目を表示する企業に対し、どのような種類の費用（性質に基づいて）が機能別の各科目に含まれているのかについての説明的な記述を開示することを要求する。

上記の暫定的な決定に加えて、IASBは次のことも暫定的に決定した。

- a. 営業費用をその性質または機能に基づく分類を用いて純損益計算書に表示することを要求する提案を確認し、どの方法が最も有用な情報を提供するかを決定するための適用指針を含めること
- b. 営業費用の混合表示の禁止を撤回する
- c. 1つの報告期間から次の報告期間まで営業費用を継続的に表示するための要求事項と、混合表示を使用する場合の性質別科目の名称の付け方を明確にするための適用指針を提供する

のれんと減損

IASB は 12 月の会合において、ディスカッション・ペーパー「企業結合-開示、のれん、および減損」で示した見解について議論した。会合では、以下についての議論が行われた。

- a. 本プロジェクトの基準設定の作業計画への移行
IASB は本プロジェクトを基準設定の作業計画に追加し、プロジェクトの名称を「企業結合:開示、のれん、および減損」に変更することを決定した。
- b. 企業結合により取得した識別可能な無形資産
IASB は、企業結合により取得した識別可能な資産について、IFRS 第 3 号「企業結合」の認識規準を変更しないことを暫定的に決定した。
- c. のれんを除く資本合計の表示
IASB は、企業に対し、のれんを除く資本合計を財政状態計算書の独立科目として表示することを要求しないことを暫定的に決定した。これは、このトピックに関する予備的な見解の変更を表している。
- d. その他のトピック
IASB は、のれんを含む資金生成単位の減損テストの有効性の改善の可能性に関する 2 つのトピックを除き、本プロジェクトの回答者によって提案された追加のトピックを検討しないことを暫定的に決定した。

開示に関する取り組み - 公的説明責任のない子会社

IASB は 11 月の会合で、以下の場合には新しい IFRS 会計基準の適用が認められるという事前決定を暫定的に確認す

ることを決定した。

- a. 報告期間の末日現在で子会社である
- b. 以下に該当する連結財務諸表を作成する最終的なまたは中間的な親会社を有している
 - i. IFRS 会計基準に準拠している
 - ii. 一般の使用のために利用可能である

IASB は、12 月の会合において、IFRS 第 8 号「事業セグメント」、IFRS 第 17 号「保険契約」、IAS 第 33 号「1 株当たり利益」の開示要求が、本プロジェクトの結果生じる基準を適用する子会社についても引き続き適用されることを確認することを暫定的に決定した。また、IASB は、IAS 第 34 号「期中財務報告」の削減した開示要求を含めるとい提案を維持することを暫定的に決定した。

IFRS 解釈指針委員会(IC) 最新決定事項の概要

ICは2022年9月と11月に開催された。これらの会合での議論の概要は以下の通りである。

ICは以前、次の三つの議題に関する暫定的な議題決定を公表しており、9月の会合でのフィードバックを考慮してフォローアップされた。これらは我々の[2022年4月](#)および[2022年9月](#)のニュースレターで要約されている。

- 他通貨保険契約グループ
- 特別買収目的会社 (SPAC) 取得時のワラントの会計処理
- 賃手のリース料免除 (IFRS第9号「金融商品」およびIFRS第16号「リース」)

これらの各議題について、ICは議論を終了し、10月のIASB会合で議題が議論された。IASBのメンバーはいずれの議題の決定にも異議を唱えなかった。

12月、ICは契約にリースが含まれているかどうかを評価する方法に関する要求について議論した。要求に含まれた項目は次のとおりであった。

- 契約が複数の類似した資産の使用に関するものである場合、契約にリースが含まれるかどうかの評価はどのレベルで行うべきか。資産は個別に考えるべきか、それともすべての資産をまとめて考えるべきか
- 供給者が使用期間を通じて代替資産を入れ替える実質上の能力を有しているが、使用期間を通じてその入れ替える権利の行使によって経済的利益を得られない場合、契約にリースが含まれているかどうかの評価はど

のように行うべきか

ICは、IFRS第16号のB12項の適用において、顧客は、独立したリース構成部分である可能性のある構成部分ごとに契約にリースが含まれているかどうかを評価することに留意した。IFRS第16号のB32項は、独立したリース構成部分に関するガイダンスを提供している。すなわち、(i) 借手が、原資産の使用から、それ単独でまたは借手が容易に利用可能な他の資源と組み合わせることで便益を得ることができ、かつ (ii) 原資産が、契約の中の他の原資産への依存性が高くなく、相互関連性も高くない。

ICはまた、事実パターンでは、各資産が特定されているため、供給者が使用期間を通じて別の資産を代替する実質的な権利を有している場合を除いて、各資産は特定資産であり、IFRS第16号のB14(a)項の条件が満たされていることを意味すると指摘した。しかし、事実パターンでは、供給者は契約の最初の3年間は経済的利益を得られなかったであろうから、IFRS第16号のB14(b)項の条件は満たされていなかった。

したがって、ICは、IFRS第16号は、企業が契約にリースが含まれているかどうか、およびこの要求で提供された事実パターンにおいて特定された資産が存在するかどうかを評価するレベルを評価するための十分な基礎を提供すると結論付けた。その結果、ICは、基準設定プロジェクトを追加しないことを決定した。

IASBによって公表された原文は、[こちら](#)で確認することができる。

IFRSに関する各種質問

IFRS第3号「企業結合」：ベンダーへの条件付支払質問：

私のクライアントは2,200万ドルである事業を買収した。ベンダーは二人の個人株主で、それぞれが50%の株式を所有していた。条件は次のとおりである。

- ベンダーAは現金1,000万ドルを受け取り、現金はすぐに支払われる。
- ベンダーBは現金1,200万ドルを受け取る。ただし、現金はエスクロー（第三者寄託）に保持され、ベンダーBが買収企業において12か月間の雇用期間を完了した後のみ支払われる。これより前にベンダーBが去った場合、ベンダーBは何も受け取れない。

この取引をどのように会計処理すれば良いか？企業結合で支払うべき対価は何か？

回答：

ここでの質問のポイントは、企業結合の一部であるものとしてでないものを理解することである。事業を取得するための支払い、取得の対価とのれんの決定に含まれる。従業員の報酬を

含む後続サービスの支払いは、企業結合の一部ではない。ベンダー株主への条件付支払は、IFRS第3号のB54項およびB55項で扱われている。特に、以下の要求事項が含まれている。

B55項(a) 継続雇用 - 主要従業員となる売却株主による継続雇用の条件は、実質的に条件付対価契約を示すものかもしれない。継続雇用の適切な条件は、雇用契約、取得契約またはその他の書類に盛り込まれている場合がある。雇用が終了すると自動的に支払が失効するという条件付対価契約は、企業結合後の勤務に対する報酬である。雇用の終了によって影響を受けない条件付支払の契約は、報酬ではなく追加的な対価であることを示しているかもしれない。

B55項(b) 継続雇用の期間 - 要求されている雇用の期間が、条件付支払期間と一致するかまたはそれよりも長い場合、その事実は、条件付支払が実質的に報酬であることを示しているかもしれない。

B55項(c) 報酬の水準 - 条件付支払契約以外の従業員報酬が、結合後企業の他の主要従業員と比較して合理的な水準にあるという状況は、条件付支払が報酬ではなく追加的な対価であることを示しているかもしれない。

上記の (a) を文字通りに読むと、すべての条件が勤続期間に依存しているため、ベンダーBに支払われる金額全体が雇用に対する報酬であるべきだと結論付けられるかもしれない。しかし、これは明らかに取引の内容を反映するものではなく、ベンダーAへの支払いで示されているように、実際には1,000万ドルの価値があったにもかかわらず、ベンダーBが事業の50%の権益を無償で譲渡したことを意味する。同様に、彼が年間1,200万ドルの雇用報酬を受け取っていることを意味するが、これはどの従業員にも当てはまりそうにない。

したがって、この例では、株式の公正価値を確立するベンダーAに支払われた価格を参照して、報酬と対価の分割を決定する。割引率を10%と想定している。

対価の支払い

ベンダーA	すぐに支払われる現金1,000万ドル
ベンダーB	ベンダーBが12か月間現金を受け取ることができないため、1,110万ドルの支払対価を10%割引した公正価値である1,000万ドル
合計	2,000万ドル

なお、10%の割引はその後12か月間支払利息として取り崩される。

ベンダーBの雇用に対する報酬90万ドル（2,200万-1,000万-1,110万）：ベンダーBが完了する必要がある雇用期間である12か月間の従業員費用として定額で認識される。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト: <https://www.rsm.global/japan/audit/ja/contact>