

## IASB会議報告(第59回会議)

IASB(国際会計基準審議会)の第59回会議が、2006年7月18日から21日までの4日間にわたりロンドンのIASB本部で開催された。今回のIASB会議では、企業結合(第2フェーズ)、財務諸表の表示、国際会計基準(IAS)第37号(引当金)の改訂公開草案、概念フレームワーク、収益認識、連結範囲、3つの新規プロジェクト(退職後給付、リース及び関連当事者取引開示)、国際財務報告基準(IFRS)のマイナー修正、ジョイント・ベンチャー、セグメント、IFRS第2号(株式報酬制度)の一部改訂、保険会計、中小規模企業(SME)の会計基準及び国際財務報告基準解釈指針委員会(IFRIC)の活動状況についての検討が行われた。なお、教育セッションはなかった。会議には理事13名が参加した(2006年6月末で退任したウィットン氏の後任に決まったダンジョー氏は、2006年11月からの参加となる)。ここでは、からまでの議論の内容を紹介する。

### 1. 企業結合(第2フェーズ)

IASBでは、企業結合の公開草案に対するコメントの分析を行なっているが、今回は、企業結合の構成要素の識別、リストラ費用の取扱い及び企業結合の対価として発行された株式の価値を決定する日の特定(合意日又は交換日)の3つが議論された。

#### (1)企業結合の構成要素の識別

企業結合に伴って生じる取引や事象には、被取得企業との間で生じるもののほか、企業結合を完成させるために専門家から受ける法的サービスや評価サービス、従業員に対してその将来のサービスに対して支払う取引又は被取得企業のものでない資産の取得及び負債の引き受けといったものがある。今回は、公開草案で示されている、これらを識別し、会計処理するためのガイダンスに対する検討が行なわれた。

##### 企業結合の構成要素の識別のための原則

最終基準のガイダンスでは、次のような識別のための原則を明示することが暫定的に合意された。

- (a) 取得企業は、企業結合が被取得企業から取得した資産及び引き受けた負債と本質的に別個の取引(substantively separate transaction)を包含しているかどうかを評価しなければならない。被取得企業に対して支払われた対価、被取得企業から取得した資産及び引き受けた負債のみが取得法で会計処理されなければならない。その他の取引は、それらを取り扱うIFRSによって別個に会計処理しなければならない。
- (b) 取得企業によって又は取得企業のために行なわれた取引又は事象、及び、主として(被取得企業又は企業結合前のその所有者のためではなく)取得企業又は結合後企業の経済

的便益のために行われた取引又は事象は、本質的に別個の取引である。

### その他の追加ガイダンス

取引又は事象が本質的に別個の取引であるかどうかを判定するためのガイダンスとして、次のようなものを追加することが暫定的に合意された。

取得企業は、取引又は事象が、被取得企業又は企業結合前のその所有者のためではなく、主として取得企業又は結合後企業の経済的便益のために行われた取引又は事象であるかどうかを判断するために、次の要素を顧慮しなければならない。

- (a) 取引又は事象を行なう理由
- (b) 誰が取引又は事象を主導したか
- (c) 取引又は事象のタイミング

### (2) リストラ費用

公開草案では、取得企業は、リストラ又は撤退活動に関連する負債については、リストラ又は撤退活動が取得日に I A S 第 3 7 号の認識規準を満たした場合にのみ認識されなければならないとしている。そして、当該負債は、取得日の公正価値で測定されなければならないとされている。したがって、リストラ又は撤退活動に関連する費用で、これに該当しないものは、取得日の負債ではなく、企業結合後の活動又は結合後企業の取引として認識されることになる。

このような取扱いについては、取得企業が企業結合の対価を決定するに当たってリストラ費用は考慮される要素であり、リストラ費用を企業結合の一部として含めないことは、企業結合の経済実態を反映しない会計処理であるなどの反対意見が寄せられた。ここでは、リストラ費用は、企業結合に伴って避けることのできない費用であり、企業結合の対価の一部を構成すべきというものである。

このようなコメントを考慮して議論した結果、今回、I A S B は、公開草案での提案を支持することを改めて確認した。

### (3) 企業結合の対価として発行された株式の測定日（合意日又は取得日）

企業結合の対価として発行された株式の公正価値をいつの時点で測定するかについて議論が行なわれた。公開草案では、支配が獲得された日（取得日）の公正価値で測定することが求められている。これは、被取得企業から取得する資産及び引き受ける負債の公正価値が取得日の公正価値で測定されることと平仄を合わせたものである。

受領したコメントでは、合意日を支持する意見と取得日を支持する意見がほぼ半分に割れている。合意日を支持する意見では、被取得企業の資産・負債の公正価値と支払った対価の公正価値との間に関連があるのは合意日だけであり、取得日にはそのような関係は推定できないとか、合意日以降取得日までの取得企業の株価の変動は企業結合と関係のない要

因によっても変動するため、このような変動を企業結合の会計処理から排除するようすべきであるといった意見が寄せられた。

議論の結果、企業結合の対価として発行された株式の公正価値は、支配が獲得された日（取得日）の公正価値で測定すること（公開草案の提案）が改めて確認された。

## 2．財務諸表の表示（業績報告）

セグメントBにおける議論は、2006年3月に開始された。初回では、セグメントBで取り扱う範囲、その目的及び作業原則及びディスカッション・ペーパー発行までのスケジュールが議論された。今回は、実質的な議論の第1回目として、次の2つの作業原則に関連する議論が行われた。

- ・原則1 財務諸表は、企業の財政状態の全体像を描写する。
- ・原則5 財務諸表では、企業の資金調達活動を事業及びその他の活動に区分する。さらに、資金調達活動は、所有者との取引及びそれ以外のすべての資金調達活動に区分する。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

### (1)議論された作業原則の内容

原則1は、企業の財政状況の全体像を一体的(cohesive)に示すことが必要であるとしている。本原則の帰結として、一組の財務諸表は出来る限り相互補完的にすべきとされ、これは、次のようなことを意味すると解釈される。

- (a) 資産負債の変動は、「キャッシュ・フロー計算書」と「損益及び包括利益計算書/認識収益費用計算書」(以後、「包括利益計算書」と呼ぶ)で説明されるべきである。
- (b) 各財務諸表のセクションやカテゴリーは、全く同じではないとしても、できるだけ同様にすべきである。

原則5を受けて、貸借対照表、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書という3つの財務諸表に共通するカテゴリー区分について議論が行なわれた。財務諸表を大きく「事業(business)」と「資金調達(financing)」に分け、さらに「事業」は、「営業(operating)」と「資金運用(treasury)」とに細分する。そして、貸借対照表については、さらに、「営業」を「営業運転資本(operating working capital)」と「その他の営業資産及び負債(other operating assets and liabilities)」に区分することが議論され、ほぼこの区分が了承された。

これらを受けた3つの財務諸表の区分表示は、別図のとおりとなる。

貸借対照表	包括利益計算書	キャッシュ・フロー計算書
<b>事業(Business)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 営業 ( Operating assets and liabilities ) <ul style="list-style-type: none"> <li>○ 営業運転資本 ( Operating working capital )</li> <li>○ その他の営業 ( Other operating assets and liabilities )</li> </ul> </li> <li>◆ 資金運用 ( Treasury ) assets</li> </ul>	<b>Business income</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Operating income</li> <li>◆ Treasury income</li> </ul>	<b>Business cash flows</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Operating cash flows</li> <li>◆ Treasury cash flows</li> </ul>
<b>資金調達 ( Financing )</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Financing liabilities</li> <li>◆ Equity</li> </ul>	<b>Financing expenses</b>	<b>Financing cash flows</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Non-equity</li> <li>◆ Equity</li> </ul>

## (2)資金調達区分

資金調達区分では、資金調達の定義、定義の表示への適用上の問題及び所有者（株主）との取引の区分の3点が議論された。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 資金調達の定義には、すべての負債を含めることとする。しかし、負債の中で、資金調達部分を分けて計算することが要求されていない負債は資金調達の定義に含めない。また、資金調達の定義の中に資産（例えば、保有する現金及び現金同等物）は含めない。したがって、いわゆる純債務（net debt）という考え方は採用しない。
- (b) 資金調達の定義は(a)のようにしたとしても、財務諸表における表示に当たっては、定義を厳密に適用するのではなく、ある一定の条件を満たしたものは、企業の会計方針として、事業区分で表示することを認める。したがって、ある活動が単なる資金調達活動ではなく、事業全体の活動だとみなされる場合には、当該負債は、事業として表示することができる。なお、注記では、資金調達の定義を満たす負債を事業区分で表示する理由の開示、及び資金調達の定義を満たす負債をすべて資金調達に区分した場合に資金調達区分で認識される費用とキャッシュ・フローの金額、及びそれらの金額と実際に包括利益計算書で資金調達区分で表示された金額との調整額の開示を求めることとされた。
- (c) 資金調達負債（financing liabilities）及び持分の変動に関連して、株主との取引は、キャッシュ・フロー計算書上は資金調達負債と区別して表示される。また、包括利益計算書では、資金調達負債に対応する資金調達費用を資金調達区分に含める。

## (3)事業区分

事業区分では、資金運用区分の定義、営業区分の「営業運転資本」と「その他の営業

資産及び負債」への細分化、貸借対照表上での表示、包括利益計算書上での表示及びキャッシュ・フロー計算書上での表示の5点が議論された。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

(a) 貸借対照表上の資金運用区分に含まれる資金運用資産(treasury assets)は、「全ての金融資産」と定義する。しかし、表示目的のため、企業は営業資本資産として区分する金融資産（現金および現金同等物を除く）を資金運用カテゴリーから除外することができる。この場合、資金運用カテゴリーから除外する項目を決定する方針及びその理由を会計方針として開示する。また、現金及び現金同等物は、資金運用資産区分の独立項目として表示する。なお、当座貸越は現金及び現金同等物には含めず、資金調達負債とする。

(b) 貸借対照表上、事業区分はさらに資金運用区分と営業区分に分けられる。事業区分に含まれる資産及び負債のうち資金運用資産に該当しないもの（すなわち、営業資産及び負債）は、営業循環（プロセスに投入する資源やサービスの獲得から最終的な現金の実現までの平均期間）に基づき「営業運転資本」及び「その他の営業資産及び負債」に区分する。ここで用いられている用語は次のように定義される。

- ・ 営業運転資本(operating working capital)：営業運転資本資産 - 営業運転資本負債
- ・ 営業運転資本資産：企業の営業循環において合理的に実現あるいは消費が見込まれる資産
- ・ 営業運転資本負債：発生しており、企業の営業循環において合理的に決済が見込まれる負債
- ・ その他の営業資産(other operating assets)：資金運用資産や営業運転資本資産に区分されない資産
- ・ その他の営業負債(other operating liabilities)：資金調達負債や営業運転資本負債に区分されない負債

これらを反映した貸借対照表の新しい形式は次の通りである。

借方（事業資産 / 負債） (Business Assets/Liabilities)	貸方（資金調達負債 / 資本） (Financing Liabilities /Equity)
営業 (Operating assets and liabilities) <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 営業運転資本 (Operating working capital)</li> <li>・ その他の営業 (Other operating assets and liabilities)</li> </ul> 資金運用 (Treasury assets)	資金調達 (Financing liabilities) 資本 (Equity)

ただ、この形式では、例えば営業資産と営業負債が純額で表示されるため、総資産や総負債といった情報が欠落する。また、1年以内に期日の到来する資産及び負債に関する情報（流動性に関する情報）も欠落する。そのため、これらの情報を注記で開示すること

とを求める。

- (c) 「営業運転資本」と「その他の営業資産・負債」の区分は、貸借対照表上でのみ要求し、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書では、「資金運用」と「営業」の区分のみとする。

### 3. IAS第37号の改訂

今回は、「偶発負債(contingent liability)」という用語の削除、負債としての認識が裁判の帰結に悪影響を及ぼす可能性及び今後のスケジュールについて議論が行われた。

#### (1)偶発負債という用語の削除

ここで議論されたのは、偶発負債という用語が混乱を招く恐れがあること及び偶発負債という用語の削除に伴ってこれに関連する注記情報が欠落するのではないかという指摘の2点であった。

##### 偶発負債という用語が誤解を招く

公開草案では、現在の債務(潜在的債務ではない)のみが負債を生むとしている。そのため、公開草案では偶発負債という概念を削除することを提案している。IAS第37号における偶発負債の定義は次の通りである。

- (a) 過去の事象から発生し得る債務のうち、必ずしも企業の支配する範囲にあるとはいえない将来の1つ又は複数の不確実な事象が発生するか又は発生しないことによるのみ、その存在が確認される債務；又は
- (b) 過去の事象から発生した現在の債務であるが、以下の理由により認識されていないもの：
- (i) 経済的便益を表わす資源の流出が債務決済に必要とされる可能性が高くない；又は
- (ii) 債務の金額が十分な信頼性をもって測定することができない。

この定義から分かるように、偶発負債は、潜在的債務(現在の債務の存在が不確実である場合に生じ、将来の事象によってのみ確認されるもの)及び未認識の現在の債務(認識の要件を満たさない負債)という2つの概念を包含している。

受領したコメントでは、偶発負債はよく理解され、首尾一貫した適用がなされているので削除する必要がないという意見もあったが、多くの意見は、公開草案における次のような分析に賛成であった。

- ・ 偶発負債は、上述したように潜在的債務であるか又は未認識の現在の債務であるとされており、この定義自体が紛らわしいものとなっている。
- ・ 現在の債務を偶発負債と呼ぶことは矛盾している。
- ・ たとえ、「偶発」という修飾語が付いているとしても、潜在的債務を負債として表現することは誤解を招く。概念フレームワークでは、現在の債務が存在していることが、負

債の必須の特徴であるとしている。

また、偶発負債という用語は、IAS第37号と他のIFRSとの間で緊張を生み出す点が留意された。すなわち、他のIFRSで負債とされて認識されているものが、IAS第37号の下では、偶発負債とされ、認識されないということが起こる可能性があるということである。議論の結果、偶発負債という用語を削除するという考え方が再度確認された。

### 偶発負債の開示

偶発負債を削除することに伴って、偶発負債に関する注記が欠落することになるのではないかと懸念するコメントが寄せられた。これに対しては、次のように理解された。

- ・ 現行規定上偶発負債であるが、公開草案では負債である項目については、開示がなくなる(公開草案では、認識されているか未認識の負債についての現行のIAS第37号の開示規定を引き継いでいる)
- ・ 負債の定義を満たさない偶発負債(潜在的債務)は、ビジネスリスクであり、これらの開示は、本プロジェクトで扱うべきではなく、「経営者による討議と分析(MD&A)」に含められ、その影響はIAS第1号(財務諸表の表示)第116項に従って開示される。

ただ、スタッフからは、現在の債務の存在が不確かな場合(特に、判断の結果負債を認識しなかった場合)に、企業の判断に影響を与える要素についての開示を最終基準に含めるべきとの提案があった。この開示では、経営者に判断を行うことを求める項目の説明、項目が負債の定義を満たすことが明確でないため、負債が存在すると見なされない記述や項目と関連する不確実性の説明を求めることが提案された。議論の結果、このような開示は実務上実行が可能ではないことが予想されるため、実務が対応できる開示項目になるよう更なる検討がスタッフに指示された。

### (2)負債としての認識が裁判の帰結に悪影響を及ぼす可能性

訴訟に関連して負債が認識された場合、裁判の帰結に悪影響を及ぼす可能性があるとのコメントを受けて、議論が行なわれた。

現行IAS第37号及び公開草案では、企業が他者と争っている場合に、それに関連する情報を開示することで不利になる恐れがあるという稀な場合には、開示を省略することができるという規定がある(その場合には、情報が開示されていないという事実とその理由とともに、争議の一般的性格の開示が求められる)。ただし、この適用免除の対象は、認識された引当金の見積りの不確実性がある場合の開示と信頼ある測定ができないために引当金が認識されなかった場合の開示に限定されている。コメントでは、この適用免除規定を及び以外にも拡大すべきとの指摘があった。

議論の結果、負債が認識されることが、裁判の帰結に悪影響を及ぼす可能性はほとんど限定的であるとされ、また、上述の適用免除をより一般化することは、情報の有用性を損な

う恐れがあると判断されたことから、現行提案のままとすること（したがって、適用免除の拡大はしない）が暫定的に合意された。

### (3)円卓会議の実施

円卓会議を次の日程で開催することとし、コメントを提出した関係者に招待状を出したことが報告された。

- ・ 2006年11月30日：ノーウォーク（米国財務会計基準審議会（FASB））
- ・ 2006年12月8日：ロンドン
- ・ 2006年12月20日：メルボルン（オーストラリアからのコメントが多かったため）

## 4. 概念フレームワーク

今回は、フェーズB（構成要素及び認識）に関連して、資産の定義についての検討が行なわれた。議論されたのは、資産の定義及びそれを具体的な資産に当てはめた分析例であった。議論の結果、いくつかの事項について追加の検討が指示されたものの、資産の定義が暫定的に合意された。

### (1)資産の定義

今回提示された資産の定義は次のとおりである。

資産は、企業が現在の権利又は他の特権的アクセスを有している現在の経済的資源である。企業の資産は、3つの必須の特徴を持つ。

- 経済的資源があること。
- 企業が経済的資源に対する権利又は他の特権的アクセスを有していること。
- 経済的資源及び権利又は他の特権的アクセスの双方が貸借対照表日において存在していること。

この定義が作業原則として暫定的に合意されたが、経済的資源と権利の関係に関するより明確な説明、流入キャッシュ・フローの生成や流出キャッシュ・フローの低減の可能性がゼロでない場合には経済的資源があることを明確にすること、及び新定義が現行のものに比べてどのような改善となるかを示すことなどがスタッフに指示された。

### (2) 資産の定義の適用例の分析

資産の定義を具体的な資産に当てはめ、上記(a)から(c)をどのように満たしているかを分析した資料がスタッフから提示され、議論が行われた。対象となった資産には、現金、債権、有形固定資産、不動産の自由保有権、ローンの保証受け、のれんなどがある。今回の議論で指摘されたコメントが今後これに反映されることになる。



## 5 . 収益認識

### (1)これまでの議論の経緯

収益認識プロジェクトでは、これまで企業が契約によって引き受けている履行義務をどのように解釈するかを中心に議論が行なわれてきた。履行義務（負債）から解放された時点で企業は収益を認識することとなるので、履行義務からいつ解放されるのか及び履行義務をいくらで測定するのが重要となる。履行義務をどのように測定するかについては、「法的解放金額（legal layoff amount）」と「顧客対価額（customer consideration amount）」という2つの考え方があるが、IASB・FASBは、販売契約時点で「契約時点における収益（Selling Revenue）」を認識しない考え方である「顧客対価額」に基づく履行義務の認識・測定を志向している。2つの考え方は次の通りである。

- (a) 「法的解放金額（legal layoff amount）」（企業に残存するすべての債務を履行する法的な責任を引き受けてもらうために、測定日において第三者に支払われなければならない価格）
- (b) 「顧客対価額（customer consideration amount）」（履行義務は、顧客が企業に支払った対価であり、企業が履行義務を果たさなかった場合に顧客に返却しなければならない金額）

これまでの議論では、「顧客対価額」に基づく履行義務の認識・測定を行なう方向であるが、それに伴う収益認識方法として、消滅をベースとする方法（Extinguishment-based method, 以下、EBM）及び Performance をベースとする方法（Performance-based method, 以下、PBM）の2つが検討されてきた。EBMは顧客への物品引渡しまたはサービス提供を契機として収益を認識する方法であり、PBMは物品の引渡しが行なわれていなくとも、契約で求められている物品の製造が進捗するにつれて収益を認識する方法である。しかし、いずれの方法でも現実の取引を適切に捉えることが難しいため、2006年4月のIASB・FASB合同会議では、収益を認識するには、「顧客による承認（customer acceptance）」が非常に重要であり、顧客による承認は、企業が対価に対する無条件の権利を取得したことを意味し、逆に顧客は、無条件の債務を引き受けたと考えられるので、その時点で、それまでの間に売手が提供したサービスは、収益として認識されるというモデルを用いて、今後の検討を行なうこととされた。この考え方は、EBMとPBMの中間に位置する考え方である。

### (2) 今回の議論

今回は、2006年4月の議論を受けて、次の4つの場合についての議論が行なわれた。顧客による承認により、企業は対価に対する無条件の権利を取得し、顧客は無条件の債務を引き受けるので、その時点で、それまでの間に売手が提供したサービスが収益として認

識されることになるが、無条件の権利の取得及び義務の引受けが起こるのは、個別の契約において顧客の承認が明示されている場合と一般の契約法によってそのような承認が成立する場合の2つがあり、いずれによるかによって、収益の認識時期が変わる可能性がある。会議では、4つのケースを基に収益の認識時点についての議論が行われ、別表に示す収益の認識時点が暫定的に合意された。なお、ここで扱われているモデルは、契約違反の場合、個別契約や契約法によってどのような救済策が求められるかによってケース分けをしたものである。

4つのケース	収益の認識の時期に関する暫定合意
ケース1 契約には顧客の承認を求める条項はないが、契約違反の場合でも契約で定められた特定行為の履行（specific performance）が求められるケース	企業が顧客のために生産を行なうと同時に収益を認識する。顧客は、生産と同時に黙示的に企業の履行を承認したとみなす。これは、契約違反の場合であっても、企業に特定行為の履行義務があるためである。
ケース2 契約には顧客の承認を求める条項はないが、契約違反の場合、売手のそれまでにかかった費用とプロフィット・マージンを顧客が支払い、それと交換に仕掛品の所有権を顧客が取得するケース	企業の収益認識は、ケース1の場合と同様。
ケース3 契約には顧客の承認を求める条項はないが、契約違反の場合、売手が物品を転売して回収された金額と契約額との差額を顧客が補填するケース	企業の収益認識は、ケース1の場合と同様。但し、顧客への所有権の移転が引渡し時である契約の場合には、所有権の移転が行なわれるまで収益は認識されない。
ケース4 個別の契約において顧客の承認が明示的に要求されている場合（契約違反の場合それ以外の救済策はないと仮定）	顧客が承認した時点で収益を認識する。

## 6. 3つの新規プロジェクトの承認

今回新たに 退職後給付、リース及び 関連当事者取引開示（IAS第24号（関連当事者取引開示））の3つのプロジェクトを取り上げることが承認された。これらのうち、退職後給付及びリースでは、今後ワーキンググループの設置に向けた手続が行なわれる予定である。

### (1)退職後給付

IAS第19号（従業員給付）の年金会計を見直すための2つのフェーズからなるプロジェクトで、最終的には、年金会計の根本的見直しを図る包括的長期プロジェクトである。第1フェーズでは、現行の年金会計を大幅に改善することを目的に4年程度で完成できる内容を取り上げる。第2フェーズでは、別途FASBが行なっている年金会計の包括的見直

しプロジェクトとの連携を図り、FASBの会計基準と統合した内容となるような見直しを行う（詳細は、第1フェーズの終了時点で詰めることとなる）。

第1フェーズは、2010年までに完成させる予定で、次の4項目が検討対象とされる。このフェーズは、IASB単独で行なわれる。

- (a) 年金に関連する費用や資産及び負債の表示と開示（財務諸表の表示プロジェクトとは分離して検討する）
- (b) 確定拠出型及び確定給付型契約の定義及びキャッシュ・バランス・プランの会計処理
- (c) 平準化（未認識）及び遅延認識の仕組みの廃止に向けた検討
- (d) 年金の清算と縮小の取扱い

## (2)リース

IAS第17号（リース）を根本的に見直すためのプロジェクトで、当面2008年にディスカッション・ペーパーを公表することを目指すプロジェクトである。現行リース会計におけるファイナンス・リース及びオペレーティング・リースという区分を改め、リース対象物件に対する「使用权」に焦点を当て、当該使用权の会計処理としてリースの会計処理を整理しようというプロジェクトである。FASBとの共同プロジェクトとして進められる。

## (3)関連当事者取引開示

日本及び中国との統合化プロジェクトの中でIAS第24号の規定に示された指摘を受けて開始される限定的な見直しプロジェクトである。2006年末までに公開草案を公表し、2007年後半での改訂を目指すものである。改訂のポイントは次の通りである。

- (a) 2003年12月に改訂される以前のIAS第24号では、政府と政府が過半数を所有する企業（SOE）は関連当事者に該当しないという例外規定を有していたが、2003年12月の改訂時に例外規定が削除された。その結果、中国ではほとんどの企業で発行済株式の過半数を政府又は地方自治体が保有しているため、これらSOEがすべて関連当事者になり、SOE間の取引を開示しなければならない。この開示要求の簡素化を目指す。
- (b) 現行IAS第24号では、関連当事者の範囲がかなり広く定義されており、例えば、親会社の関連会社同士の取引であっても関連当事者の開示の対象となっている。このような取引については、その情報の入手に費用がかかる上に、その情報の網羅性をどのように担保するかといった問題があり、開示対象をより限定的なものとする必要があるか、限定する場合にはどのように絞るかを検討する。

## 7. 連結範囲

今回は、連結の範囲を決定する支配の考え方を「企業に対する支配」ではなく、「企業の資産及び負債に対する支配」として捉えるべきであるという考え方の変更及び指標を用いて支配が存在しているかどうかの評価を行なうアプローチの検討が行なわれた。

### (1)企業の資産及び負債に対する支配

連結財務諸表が示すべき情報の目的は、子会社が保有している資産及び負債を間接的に支配している場合も含めて、企業が支配している資産及び負債をあたかも自分自身の資産及び負債であるように示すことであるが、これまでは、企業に対する支配を通じてこのことが達成できると考えてきた。支配は、「企業から流入する便益にアクセスし、それらの便益の量を増加、維持又は保護するために、企業の戦略的な財務及び営業の方針を指示する能力である」とされ、支配は次の3つのテストによってその存在が確認されるとされている。

- (a) 企業の戦略的な財務及び営業の方針を指示する能力（「パワー規準」）
- (b) 企業から流入する便益にアクセスする能力（「ベネフィット規準」）そして、
- (c) それらの便益の量を増加、維持又は保護するためにパワーを使用する能力。

今回、スタッフからは、支配をこのように「企業に対する支配」として捉えるのではなく、「企業の資産及び負債に対する支配」として捉える方がよいのではないかと提案が示された。「企業の資産及び負債に対する支配」では、「企業が支配持分を持っているというのは、資産と負債からの便益へのアクセス及びその便益の量を増加、維持又は保護する能力を当該企業に与えるような、他の企業の資産と負債に対する排他的な権利を持っているときである」と考えている。

### (2)指標を用いた支配の存在の評価アプローチ

企業が他の企業を支配しているかどうかの評価に当たり、議決権のみを用いるアプローチなどがあるが、議決権の過半数を所有していなくても支配が達成できる場合があることを勘案して、そのような場合には、いくつかの要因を総合的に検討して支配の存在を評価するアプローチを採用すべきとの提案があり、暫定的に合意された。このアプローチでは、1つの要因だけでは支配の存在を示すには十分ではない場合でも、他の要因との総合的な評価で支配が存在しているかどうかの判断を行なうことになる。

## 8. IFRSのマイナー修正（年次改善プロセス）

緊急を要さず重要性の低いIFRSの改訂をどのようにするかについて議論が行われ、毎年行なうそのような改訂のためのプロセスが合意された。これを「年次改善プロセス（annual improvements process）」と呼ぶ。

この手続の対象となるのは基準間の不整合又はIFRSの中の不明確な文言の明確化で、IFRICやその他の関係者からの指摘を受けて、年に1回改善事項を1つの公開草案に

まとめて公表し、I F R Sの改善を図ることとなる。公開期間は90日とし、公開期間終了日から12ヶ月後に発効する。第1回目は、2006年10月に公表し、2007年4月に改訂を確定し、2008年1月1日から開始する事業年度からの発効を予定している。

以 上

(国際会計基準審議会理事 山田辰己)