

### 国際対応専門委員会の議事概要

企業会計基準委員会

1. 日時 平成 18 年 10 月 13 日 (金) 13 時 30 分 ~ 15 時 30 分

2. 場所 (財)財務会計基準機構 会議室

### 3. 議題

(審議事項)

(1) 10 月開催の IASB 会議の議事について

- 財務諸表の表示
- IAS 第 37 号改訂

(2) 公開草案に対するコメント対応

- ディスカッション・ペーパー「財務報告に関する改善された概念フレームワークについての予備的見解：財務報告の目的及び意思決定に有用な財務報告情報の質的特性」
- IAS 第 32 号及び IAS 第 1 号の修正案 - 公正価値でプットできる金融商品及び清算時に生じる債務」
- IFRIC 解釈指針案 D19 号「IAS 第 19 号 - アセット・シーリング：経済的便益の利用可能性及び最低積立要件」
- IFRIC 解釈指針案 D20 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」

### 4. 議事概要

(審議事項)

(1) 10 月開催の IASB 会議の議事について

#### ● 財務諸表の表示

国際対応専門委員会では、10 月 IASB 会議で審議される「財務諸表の表示」のペーパーのうち、「測定、OCI 及びリサイクリング、包括利益計算書」に関するペーパーを取り上げた。本ペーパーでは、資産及び負債の測定に関する情報、その他包括利益及びリサイクリング、包括利益計算書及び関連注記の表示の 3 点が議論されることが説明された。

では、以下の 3 点をスタッフが提案していることが説明された。

- 財務諸表の作成に用いられた測定属性を重要な会計方針の要約の中で開示することを求める IAS 第 1 号の一般指針を、財務諸表の表示に関する基準に含め、財政状態計算書上の行項目 (line item) に複数の測定属性が用いられている場合、企業は、用いられた測定属性及び当該項目に係る各測定属性別の金額を開示すること
- 測定に係る重要な不確実性や、特定の測定属性が利用される場合における測定属性の

選択に関する情報の提供につき、ボードが必要と考える場合は、個別の会計基準に規定すべきこと

- 資産及び負債の変動が「資産又は負債の帳簿価格を変動させる価格又は見積りの修正 (revision)」と定義される「再測定」によるものか否かを利用者が識別可能な情報を提供すること

では、以下の点をスタッフが提案していることが説明された。

- 一体性原則を適用して OCI 項目を企業活動の機能に基づいて設けられた各カテゴリーに区分することとし、OCI セクションを設けないこと
- いかなる包括利益の小計にも、タイミングの違いがあってはならないこと。すなわち、その他包括利益のあらゆる小計は、当期中に発生した資産・負債の変動に基づくべきであること。
- リサイクリングの仕組みは廃止し、その他包括利益のあらゆる小計は、当期中に発生した資産・負債の変動に基づくべきこと。したがって、純利益と今日呼ばれる小計は、包括利益計算書に表示されるべきではないこと。
- 包括利益の構成要素は、資金調達、営業、投資、及びその他のカテゴリーに区分されるべきであり、これらのカテゴリーで認識される資産・負債の変動は当期中に発生した変動に限定されるべきであること。
- ボード・メンバーが、純利益の表示およびリサイクリングの仕組みを維持したいと考える場合は、その表示を財務諸表の注記で行うことが可能なこと
- 両ボードは、市場関係者とのコミュニケーションを考慮し、OCI 項目を発生させる資産及び負債の会計処理 (認識及び測定)<sup>1</sup>について、財務諸表の表示に係る最終基準が公表される前に、できれば別プロジェクトで再検討すること

では、以下をスタッフが提案していることが説明された

- 一体性の原則の下で、再測定による資産及び負債の変動か否かによって包括利益の内訳を表示するマトリックスによる表示を注記すること (次頁参照)
- フェーズ B の計算書が完成する時までには、1 計算書方式による包括利益計算書作成が要求されるであろうことを想定して、フェーズ B の予備的見解 / ディスカッション・ペーパーを起草することを予定していること
- この時点 (又は少なくともディスカッション・ペーパーの公表前) において、FASB が基準書第 130 号の表示に係る代替的な選択肢を削除する決定を再確認すること、IASB が 1 計算書方式による包括利益計算書の表示が長期的にみれば望ましいと考えている

<sup>1</sup> 現行の IFRS 及び米国会計基準で OCI 項目を発生させる会計処理は、為替換算調整勘定 (IAS21、SFAS52)、売却可能有価証券の未実現損益、売却可能有価証券の未実現損益 (IAS39、SFAS115)、キャッシュフローヘッジに伴う損益 (IAS39、SFAS133)、数理計算上の差異及び過去勤務費用 (又は収益) (SFAS158)、数理計算上の差異 (IAS19 選択的処理)、再評価損益 (IAS16 及び IAS38 選択的) である。

ことを示すこと

表：包括利益計算書（注記）のスタッフ提案

	Total	Non- Remeasurements	Remeasurements
	(a)=(b)+(c)	(b)	(c)
Business Income			
Operating Income	XXX	XXX	XXX
Investing Income	XXX	XXX	XXX
<b>Total Business Income</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Financing Expenses			
Financing Expenses	XXX	XXX	XXX
Financing Income	(XXX)	(XXX)	(XXX)
<b>Net Financing Expenses</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
<b>Total Discontinued Operations</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
<b>Total Income Taxes</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
<b>Total Comprehensive Income</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>

その後の質疑応答においては、以下のような、質問及び意見が述べられた。

- 9月に開催された財務諸表表示に関するJIG会議と議論が異なっている。再測定とそれ以外に区分する提案についても、JIG会議ではあまり支持がなかったと記憶している。上記の包括利益計算書案は、数年前のマトリックス方式と変わらない。純利益とリサイクリングについても、JIG会議では過半数の支持があったと思われる。
- リサイクリングの仕組みが概念フレームワークに基づくものではないとスタッフが分析している点についての質問に対して、事務局から、現行の概念フレームワークにearnings (FASB) は記載されているが、リサイクリングの仕組みについては要求していないという意味ではないか、山田IASB理事から、概念フレームワークができた当時はリサイクリングの仕組みが明確に意識されていなかったもので、現行の概念フレームワークに記載がないと思われるとの回答があった。
- 再測定と再測定以外に区分する議論に使用されている、バリュエーション・マルチプル（企業価値の変動が、資産・負債の変動にどれだけ連動するか）が、再測定については1に近くなるという議論がなされている。トレーディング目的の金融資産については、そのとおりと考えるが、全ての資産・負債について該当するとは思えない。
- 再測定のバリュエーション・マルチプルが1になるということは、将来キャッシュ・フローの期待形成に対する情報価値がないことを暗示していると考えますが、そういった情報価値がない部分を除いて、意味のある利益指標を考えるべきである。
- 再測定に用いられる「時価」について、米国では公正価値は出口価値で考えてきたが、

資本維持概念を基礎にするのであれば入口価値となり、将来この違いを議論する必要があるのでないか。

- 混合属性モデルを中心に考えているので、包括利益と純利益の並存が望ましい。
- フェーズAの公開草案で寄せられた意見を、フェーズBの議論に反映するべきである。
- 本プロジェクトは FASB との共同プロジェクトなので、米国会計基準採用企業の影響も懸念される。
- 西川副委員長から、11月初の FASB との定期協議で、日本の基本的な考え方の応用として、財務諸表の表示についても意見交換を予定していることが紹介された。

### ● IAS 第 37 号改訂

IAS 第 37 号改訂に関しては、2月 IASB 会議にて IAS 第 37 号改訂公開草案の原則が暫定合意されている。その中で、測定に関する原則は以下のとおり。

**原則 3**：企業は非金融負債を、貸借対照表日において現在の債務を決済するか、第三者に債務を移転するために合理的に支払うことが必要な金額により測定する。

**原則 3.1**：非金融負債の見積りの基礎は、期待キャッシュフロー・アプローチである。

この測定原則について、10月のIASB会議では、測定原則に決済と移転という2つの異なるフレーズを使用していることの混乱の解決、決済金額と移転金額が異なり選択肢を許容しているのかという論点、測定原則の「合理的に」の意味について議論されることが説明された。

では、スタッフは、「決済する金額」は、現在決済概念でありマーケットの情報が入手可能であるならば、企業固有の情報よりもマーケットの情報を優先的に入手すべきであり（マーケットの情報が存在しないときには、企業固有の情報を用いることは、測定原則と整合している）したがって、「決済する金額」と「移転する金額」との間に差異はなく、測定原則は「選択肢」を許容していないという結論に達したこと、「移転する金額」という表現を削除するというスタッフ提案がなされていることが説明された。

では、「合理的な」という用語は、すべての参加者は負債について等しい知識を持ち、情報の非対称性はないと理解する観点 A と、すべての参加者が等しい知識を持っているということを前提としないために、債務を決済又は移転する場合の見積り額には幅が生じ、最終的に「合理的に」そのうちで最も低い値が選択されるという観点 B についてのスタッフの分析がなされ、負債については複数の測定尺度 (measure) があるかもしれないが、マーケットの情報が利用できない場合には企業固有の情報を用いるため、実務において観点 A、観点 B のいずれを適用したとしても、差異はほとんどないであろうとスタッフが結論付けたことが説明された。

その後の質疑応答においては、以下のような、質問及び意見が述べられた。

- 自社が製品保証を履行する場合には、将来履行により決済されることを前提に、企業

固有の情報に基づいて製品保証の負債を測定すべきではないかという意見に対して、山田 IASB 理事より、現行の IAS 第 37 号から継続した測定原則となっている現在決済概念は、自社が製品保証を履行することと関係なく、期末時点で負債を消滅させることを前提にしているとの回答があった。

- 債務をその時点で消滅させることを前提に測定する点が、以前の収益認識プロジェクトでの Selling Revenue の議論と類似していないかという意見に対しては、山田 IASB 理事より収益認識の議論とは直接的には関係ないとの回答があった。
- 決済金額と移転金額の問題で「移転」を削除するスタッフ提案に関連して、他のプロジェクトにおける議論を制約、先取りしないという記述があったが、例えば保険など他のプロジェクトでは「移転」が使用されており、別途検討するのかという質問に対して、山田 IASB 理事より確認する必要があるとの回答があった。
- 決済金額と移転金額が変わらないという議論は、非金融負債に限られるのか一般論かという質問に対しては、山田 IASB 理事より非金融負債の議論であるとの回答があった。
- 負債の測定における自己の信用リスクに関する質問に対して、山田 IASB 理事より本ペーパーでの設例は決済金額が所与であり、マーケットの情報が存在せず企業固有の情報を用いる場合の算定方法が明確になっていないため、確認する予定であるとの回答があった。

### (2) 公開草案に対するコメント対応

- ディスカッション・ペーパー「財務報告に関する改善された概念フレームワークについての予備的見解：財務報告の目的及び意思決定に有用な財務報告情報の質的特性」

本ディスカッション・ペーパーは、IASB と米国 FASB との概念フレームワークの共同プロジェクトにおける最初の公表文書であり、共通の概念フレームワークの最初の 2 章である「財務報告の目的」及び「意思決定に有用な財務報告情報の質的特性」について記述している。「財務報告の目的」では、一般目的の外部向財務報告の目的を「投資判断、与信判断及び類似の資源配分に関する意思決定を、現在及び潜在的な投資家が行うときに有用となる情報を提供すること」であるとしており、「意思決定に有用な財務報告情報の質的特性」では、目的適合性（予測価値、確認価値、適時性がサブ特性）、表現の忠実性（信頼性から置換え。検証可能性、中立性、完全性がサブ特性）、比較可能性、理解可能性を質的特性として、重要性和費用対効果を一般的制約条件としている。

事務局より、ディスカッション・ペーパーの概要とともに、以下の点をコメントのポイントとして検討している旨が報告された。

- 財務業績（financial performance）が、「資源及びその請求権（財政状態）の変動として測定される」とされていること
- 経済的単一体説と親会社説のいずれを主として考えるか
- 信頼性をそのサブ特性であった表現の忠実性に置き換えたこと

その後の質疑応答では、以下のような質問及び意見が述べられた。

- 経済的単一体説と親会社説の問題については、少数株主持分の考え方や全部のれんに結びつくので、親会社説の情報（例えば、1株当たり利益）は経済的単一体説を基礎としても排除されないという議論はあるとしても、親会社説に基づく財務報告情報は、経済的単一体説に基づいて作成された情報に置き換わるものではないとされている点が問題になると考える。
- 投資家は親会社説に基づく情報を重視していると考ええる。本ディスカッション・ペーパーで、経済的単一体説を基本的な観点とすることは尚早ではないか。
- 経済的単一体説の情報は、親会社説の情報を包含するという議論は疑問である。貸借対照表ではこれらの情報が同居できるが、利益計算では全く異なるものとなる。
- IASB/FASB で内的整合性を質的特性の候補として審議した結果採用しなかったことについてはコメントしないのかという質問に対し、事務局から、採用しなかったことについては特段反対しないが、採用しなかった理由に対してはコメントを検討する、また、現実にはIASBでも内的整合的な基準設定がなされていると考えるとの回答がなされた。
- IASB/FASB で内的整合性を質的特性の候補として審議したことは、日本の討議資料の存在意義があることの現れだと考ええる。
- ASBJのコメント対応として、国際対応専門委員会とともに、基本概念専門委員会でも検討すべきではないか。<sup>2</sup>

コメント期限は11月3日であるが、本ディスカッション・ペーパーの重要性を考慮し、コメント対応については、次回の国際対応専門委員会でも、引き続き審議を行うことが確認された。

- IAS第32号及びIAS第1号の修正案 - 公正価値でプットできる金融商品及び清算時に生じる債務」

IAS第32号及びIAS第1号の修正案 - 公正価値でプットできる金融商品及び清算時に生じる債務」の提案内容は以下のとおりである。

- 特定の規準が満たされることを前提として、公正価値でプットできる金融商品を資本として分類すること
- 特定の規準が満たされることを前提として、清算時に企業の純資産の比例的持分を他の企業に引き渡す義務を負わせる金融商品を資本として区分すること
- 以下に関する開示
  - 資本として区分される公正価値でプットできる金融商品（当該金融商品の公正価

---

<sup>2</sup> その後、基本概念専門委員会でも、本ディスカッション・ペーパーのコメント案を検討することが確認された。

値を含む)

- 公正価値でプットできる金融商品と清算時に生じる義務を有する金融商品の負債と資本の間の再分類

事務局より、上記公開草案の内容及びコメント案の説明を行い、上記の修正案のコメント期限の10月23日までの間に、コメント案を基にメールによる意見交換を行った上で最終案とすることが確認された。

(最終コメントについては、「IAS第32号及びIAS第1号の修正案 - 公正価値でプットできる金融商品及び清算時に生じる債務」に対するコメント」参照)

- IFRIC 解釈指針案 D19 号「IAS 第 19 号 - アセット・シーリング：経済的便益の利用可能性及び最低積立要件」

IAS 第 19 号第 58 項のアセット・シーリングの内容は以下のとおりである。

前払年金費用は次のいずれか低い方の金額とする。

- (a) PBO - 年金資産の公正価値 ± 未認識項目 (数理差異、PSL、基準変更時差異)
- (b) 次の金額の合計額:
  - (i) 未認識項目のうち、数理差異及び PSL
  - (ii) 返還又は将来の掛金額減少の形で利用可能な経済的便益の現在価値。

(a)は特に制限のない状態での前払年金費用の計上額である。(a) - (b)の差額は、一括費用処理される。

IFRIC 解釈指針案 D19 号「IAS 第 19 号 - アセット・シーリング：経済的便益の利用可能性及び最低積立要件」の提案内容は以下のとおりである。

- 最低積立要件による追加拠出義務によって拠出されるであろう金額のうち、利用可能性がないと見込まれる部分の金額を、前払年金費用の減額ないし退職給付引当金の増額とし、相手勘定は費用とする。
- 利用可能性がない部分とは、制度の規約等によって、拠出した後、返還されないか、将来掛金を減額する効果を持たない部分である。

事務局より内容の説明を行い、コメント期限の10月26日までの間に、本解釈指針案に対して提出を行うか否かも含めて決定することが確認された。

- IFRIC 解釈指針案 D20 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」

カスタマー・ロイヤルティ・プログラムは、顧客が財貨・サービス等を購入する都度、賞品クレジット(「ポイント」、「マイレージ」等)を与え、顧客が賞品クレジットを財貨・サービスと引き換え・割引を受けられるプログラムであり、さまざまな業種で行われている。IFRIC 解釈指針案 D20 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」では、IAS 第 18 号第 13 項を適用し、当初売上の対価を販売された財貨・サービスと付与された賞品クレジットに、そ

それぞれの公正価値に基づき配分し、賞品クレジットが引き換えられた際又は第三者が賞品クレジットを引き受けた際に収益認識することが提案されている。

事務局より内容の説明を行った後、質疑応答が行われ、以下のような質問及び意見が述べられた。

- 本解釈指針案の背景及び米国会計基準での規定についての質問に対して、事務局から、処理が多様に分かれる懸念があるとしてフランス CNC が IFRIC に持ち込んだものであること、FASB では収益認識プロジェクトで取り扱う予定であるとの回答がなされた。

なお、コメント期限は 11 月 6 日であり、コメント対応については、次回の国際対応専門委員会でも、引き続き審議を行うことが確認された。

以上