

■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 11 月 6 日（月） 10 時 15 分～12 時 15 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
- 企業結合
- サービス・コンセッション

(2) 公開草案に対するコメント対応

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

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

先月の国際対応専門委員会では、10 月 IASB 会議、IASB・FASB 共同会議で審議される「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（詳細な内容は、「[第 55 回 国際対応専門委員会議事概要](#)」を参照）。

今月の国際対応専門委員会では、10 月 IASB・FASB 共同会議でその他包括利益 (OCI)、リサイクリング、当期純利益といった項目につき非常に重要な暫定合意が行われたことを受け、10 月 IASB・FASB 共同会議での審議内容を取り上げることとした。審議内容は、①財務セクション及び投資カテゴリー、②資産・負債の長期・短期区分に関する情報の表示、③測定に関する表示、④その他包括利益及びリサイクリングの仕組みの 4 点に分かれている（詳細な内容は、「[IASB 会議報告（第 6 1 回会議）](#)」を参照）。

うち、④その他包括利益及びリサイクリングの仕組みの暫定合意事項は以下のとおり。

- 長期的な目標としては、すべての包括利益の項目が同じように分類されるように財務

諸表の表示様式を開発すべきであること。しかしながら、短期的には、包括利益計算書上の独立したセクションにおいて、いくつかの包括利益の項目を残す必要がある可能性がある。

- 長期的には、包括利益計算書上のいかなる小計も「タイミング」の差異を有するべきではない、言い換えれば、これらの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り、リサイクリングの仕組みは廃止すべきであること。しかしながら、短期的には、その他包括利益と純利益（profit or loss）の間で現在リサイクリングされている資産・負債の変動は、当期中の資産・負債の変動とは区別して表示する必要がある可能性がある。
- 両ボードは、これらの決定と提案されている作業様式を前提とすると、包括利益計算書上、純利益という小計が残らなくなることを認めた。
- 前述のような長期的な目標に到達するためには、その他包括利益の項目を規定している現行基準の見直しが必要となることから、両ボードは、それまでの（長期的な目標に到達するまでの）期間中に利用可能な表示様式を開発するように、スタッフに指示した。また、両ボードは、これらの問題を別のプロジェクトで取り組むか、それとも財務諸表の表示プロジェクトの一部として取り組むかなどの、長期的な目標に到達するための作業計画を作成するように、スタッフに指示した。

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。

- ①財務セクション及び投資カテゴリーの中の投資負債とは何か、財政状態計算書の表示が左右に分かれるのかという質問に対しては、事務局から、投資負債とは投資資産に対するヘッジ取引に関する項目であること、財政状態計算書の表示が左右に分かれるかは検討されていないこと、山田 IASB 理事から、財政状態計算書には総資産・総負債は注記としてのみ開示されることが暫定合意されたことが回答された。
- ④その他包括利益及びリサイクリングの仕組みの暫定合意にある、「短期」・「長期」の期間についての質問に対して、山田 IASB 理事から、「短期」・「長期」についてはスタッフ提案になかったものであるため明確になっておらず、今後検討されることになること、本プロジェクトのフェーズ A について今年 3 月に 2 計算書方式も認める公開草案公表しており、(順調に行けば) 来年に最終基準を公表して 2009 年 1 月以降に適用されることになると思われること、今回の暫定合意のあったフェーズ B については来年の第 2 四半期にディスカッション・ペーパーの公表予定だが、公開草案が 2008 年、早くても最終基準公表には 2009 年までかかるので、今回の暫定合意の「短期」は最速であっても 2010 年より後の話であると思われることが回答された。
- 今回の OCI・リサイクリング・純利益に関する暫定合意について、議論が十分ではない、フレームワークにないことを根拠にしている点が問題である、関係者は暫定合意に納得していないのではないかという意見に対して、山田 IASB 理事から、フレームワーク

にないことだけでなく、包括利益計算書上のいかなる小計も「タイミング」の差異を有するべきではないという点も根拠になっていること、議論は5年にわたって行われており、ボードメンバーは論点の重要性について十分に理解していること、今後ディスカッション・ペーパーを公表し広く意見を聞いた上で、意見の分析を行うというデュー・プロセスを進めることが回答された。

- ③測定に関する表示について暫定合意された、「財政状態計算書の各行項目には異なっ
て測定された資産又は負債を含めてはならないこと」の意味を確認する質問に対して、
山田 IASB 理事から、それぞれのラインアイテムにつき測定属性は1つであるというこ
とで、測定属性の開示との関係で議論されたものであるとの回答があった。
- ①財務セクション及び投資カテゴリーに関して、リースの表示や税金の表示について
はどのようになるのかという質問に対しては、山田 IASB 理事から、リースの表示に関
して、事業か財務かを会計方針として経営者が決めることになる可能性があること、
税金の表示は関連する資産・負債の長・短期区分に応じて長・短期に区分することが暫
定合意されていること、包括利益計算書上、廃止事業や OCI は税引前金額で表示し、
税金には廃止事業や OCI 分も含まれる暫定合意がなされているとの回答があった。

● 企業結合

10月のIASB会議、IASB・FASB合同会議では、企業結合に関する公開草案の再審議として、①従業員集団（assembled workforce）の資産認識、②再取得した権利及び企業結合前に存在していた関係の認識、③仕掛中の研究開発費の会計処理、④企業結合後に会計処理を確定させるまでの測定期間、⑤測定属性、⑥非支配持分及びのれんについて審議が行われた。このうち、11月の国際対応専門委員会では、③⑤⑥について取り上げた。

③仕掛中の研究開発費の会計処理では、以下の説明がなされた。

- IFRS第3号「企業結合」は、既に、IAS第38号「無形資産」の要求を満たしている場
合には、取得企業が、のれんと区分したうえで無形資産（仕掛中の研究開発資産を含
む）を認識することを要求しているため、本公開草案は、IFRSにおける取得した研究
開発資産に係る会計処理を変えるものではない
- しかし、現行の米国基準では、将来使用する見込みのない研究開発に係る有形・無形
資産は、直ちに費用処理を求めており、取得企業が、企業結合により取得した識別可
能な研究開発に係る有形・無形資産について、将来使用されるかどうかにかかわらず
認識することを提案している本公開草案は、この取扱いを大きく変えることなる。
- 本公開草案に寄せられたコメントに関してスタッフの分析が行われ、仕掛中の研究開
発は資産の定義に合致し、信頼性をもって測定可能であるというスタッフの結論が導
かれている。
- 10月IASB会議で、企業結合により取得されたすべての識別可能な研究開発資産（仕掛

中研究開発資産を含む)は、のれんとは区別して認識されるべきである本公開草案の提案(これはIFRS第3号と整合的)を確認した。

⑤測定属性では、本公開草案において、企業結合の一部として取得した資産及び引き受けた負債は取得日の公正価値で認識されると提案しているが、公正価値の定義を議論していなかったため、この議論がなされたことと、IASB/FASBにおいて以下のような暫定合意となったことが説明された。

- IASBは、企業結合基準における公正価値の用語はIFRS第3号での定義のとおりとすることを決定した。IASBは公正価値測定の検討の結論が出たときに、企業結合における測定属性について再び取り上げる予定である。
- FASBは測定属性に関して決定を行わなかった。IFRS第3号による公正価値とSFAS第157号による公正価値に重要な差異があるかどうかをスタッフが検討するまで待つこととした。

⑥非支配持分及びのれんでは、以下の説明がなされた。

- のれんの認識を巡って、購入のれん(親会社部分のみ)を認識すべきという見解と全部のれん(親会社部分と非支配持分部分の合計)を認識すべきという見解がIASBの中では拮抗している(FASBでは、大多数が全部のれんを支持している)。
- このような状況のため、のれんの認識をどのようにすべきかという論点から議論しても進展が望めないことから、今回、非支配持分の測定属性という観点から議論することにより、のれんを巡る議論を収束させることを意図した提案がスタッフから示された。
- 非支配持分の測定属性として公正価値を用いるのであれば、非支配持分の公正価値には、非支配持分に帰属するのれんが含まれることになるため、結果として全部のれん方式が採用されることになる。
- 非支配持分の測定属性は識別可能純資産の比例的持分であるとする非支配持分に対応するのれんは含まれないことになり、購入のれん方式が採用されることとなる。
- 今回のIASB/FASB合同会議では、合意を形成するまでには至らず、このようなアプローチを更に検討することがスタッフに指示された。

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。

- 非支配持分に関するのれんが信頼性をもって測定可能かという議論がなされていないのに、測定属性を公正価値と結論付けられるのかという質問に対して、山田IASB理事より、IASBでの多数意見は、被取得企業の自己創設のれんを、取得企業は、企業結合を契機に全部のれんとして認識するため、取得企業は全部のれんについて測定可能と考えている前提を置いている。非支配持分は公正価値で測定すると考えれば、非支配持分の公正価値には、非支配持分に帰属するのれんが含まれることになるため、結果として全部のれん方式が採用されることになるとの回答があった。

- 非支配持分の測定属性として公正価値が望ましいという議論は、結果として全部のれん方式となるので、全部のれん方式を進めるための議論のすり替えに過ぎないと思われる。
- 最終基準の予定が 2007 年の第 2 四半期となっているが、IAS 第 27 号の改訂も含まれるのかという質問に対して、山田 IASB 理事よりそのとおりであるとの回答があった。
- デュー・プロセスとして、最終基準の予定が 2007 年の第 2 四半期というのは急ぎすぎではないか。

● サービス・コンセッション

サービス・コンセッションについては、IFRIC にて、2005 年 5 月に公表した D12-D14 にコメントを反映して解釈指針案が取りまとめられ、2006 年 10 月の IASB 会議において解釈指針の承認に向け審議が行われた。本プロジェクトは、大きなプロジェクトのため、11 月の IASB 会議で正式な承認をする前に、ニア・ファイナル・ドラフトを公表し、公開の公聴会を 11 月 13 日に開催することとし、2005 年 3 月公表の公開草案に対してコメントを提出した団体に公聴会の招待状が届いている。なお、ASBJ では公聴会に出席する代わりに、コメントを文書にて IASB に提出する予定である。

ニア・ファイナル・ドラフトの内容としては、行政当局は建設業者に対し工事代金をキャッシュではなく、営業利権（行政サービスを独占し、金銭を徴収する利権）によって支払った、すなわち、非同一種類資産の交換があったとみなし、収益を計上する（IAS18 号 12 項）。営業利権はその形態によって金融資産ないしは無形資産として認識する。

- 行政当局が建設業者のその後のキャッシュを保証する → 金融資産モデル
- 公的サービスの利用者から料金を請求する権利のみ → 無形資産モデル

工事中の会計処理は、IAS 11 号に従い工事進行基準を適用し、営業段階での会計処理は、金融資産モデルでは、行政当局に対する債権である金融資産へ充当し、P/L への影響の無い債権回収行為がなされているとして処理され、無形資産モデルではもう一度収益を計上し、無形資産は償却される。

事務局から上記のニア・ファイナル・ドラフトの内容及びコメント案の説明を行った。その後の質疑応答において、IFRIC 委員である専門委員から、以下の説明が述べられた。

- ASBJ が以前提出したコメントのポイントである、無形資産モデルの場合にキャッシュ・フロー合計以上の収益が計上される点、工事が完了した時点でも投資の継続があるのではないかという点が、IFRIC でも議論になった。
- 欧州での実態として建設業者とオペレーションの業者が別でサービス・コンセッションを行っている場合もある。
- 実態として資産に対する Control of use は政府にあるため、政府が実質的に資産を所有していると考えられる。したがって、取引を、建設を行い政府に納入するまでと、

政府から資産を借り受けオペレーションするに付け、2取引としてみるべきであるという議論が IFRIC で行われた。

コメント案については、本専門委員会にて審議した内容を踏まえて修正した上で、IASB に提出することが確認された。(最終コメントについては、[IFRIC 解釈指針案ニア・ファイナル・ドラフト「サービス・コンセッション」に対するコメント](#)) 参照)

(2) 公開草案に対するコメント対応

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

本解釈指針案に対するコメント案について、先月の国際対応専門委員会(詳細な内容は、「[第 55 回 国際対応専門委員会議事概要](#)」を参照)に引き続き検討を行った。

質疑応答では、以下のような質問及び意見が述べられた。

- コメント案で、ポイント等の交換が多くなると利益が減少することが不自然と主張しているが、売上金額は決まっていて原価が増えたという点から考えて、理解されにくいのではないか。
- IFRIC 委員である専門委員から、引当金方式ではなく売上分割方式にする理由は、ポイント等を大きく上乗せした形で売上を計上することを防止することであること、複雑なケースは測定で反映するという形になること、コメント案にある売上分割方式は通常の営業の範囲の品目をポイント等と交換する場合のみ対象にすべきという点は、IFRIC でも議論になった点であるという説明がなされた。
- 公正価値の信頼性をもった測定が難しいのではないか。
- 引当金方式のほうが理解しやすく、見積りの誤差の修正が容易であるのではという意見に対し、山田 IASB 理事より、履行義務が残っている間に対応する収益は認識しないという、検討中の収益認識プロジェクトでの考え方に近い方式が採用されているという説明がなされた。
- 事務局から、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの内容により引当金方式と売上分割方式を使い分けるという見解でコメント案をまとめた旨を説明したところ、ポイント等の重要性により使い分けるのであれば、数値基準につながるため、IFRIC に対するコメントとして適切ではないという意見があった。

上記の公開草案のコメント案については、本専門委員会での審議をもとに再検討した後、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。

● 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・ペーパーに対するコメントについて、先月の国際対応専門委員会(詳細な内容は、「[第 55 回 国際対応専門委員会議事概要](#)」を参照)に引き続き検討を行

った。

事務局から、11月2日に開催されたFASBとの定期協議において、本ディスカッション・ペーパーについて意見交換を行ったことが紹介された（プレスリリース「[企業会計基準委員会と米国財務会計基準審議会がグローバル・コンバージェンスを目指した第二回協議を開催](#)」を参照）。その後の質疑応答では、以下のような意見が述べられた。

- コメント案に示している資源およびそれに対する請求権の変動により測定される財務業績という点は、現在広範に業績として利用されている純利益や稼得利益からの大きな変更であると考えられるので、コメントすることが重要である。
- 親会社説と経済的単一体説の問題は、企業結合フェーズ2に関連する点であるので、コメントすることが重要である。
- 親会社説と経済的単一体説の問題は、どちらをメインにするかという問題であり、経済的単一体説の情報を追加的に開示することに反対しているわけではない。
- 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」に基づいたコメントであること、討議資料が、基本概念ワーキング・グループの成果をASBJが公表したものであるという経緯をコメントに明記するべきである。

コメント期限は11月3日であるが、基本概念専門委員会にてコメント案の審議を行った後、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。

以 上