

IASB会議報告（第64回会議）

IASB（国際会計基準審議会）の第64回会議が、2007年1月23日から25日までの3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、①企業結合第2フェーズ、②財務諸表の表示（セグメントB）、③金融商品（現行金融商品会計基準の置換）、④国際会計基準（IAS）第37号（引当金）の改訂、⑤保険会計、⑥資本と負債の区分プロジェクト、⑦関連当事者取引開示（IAS第24号（関連当事者の開示）の改訂）、⑧米国会計基準との短期統合化（法人所得税）、⑨国際財務報告基準（IFRS）第2号（株式報酬制度）の改訂、⑩公正価値でプットできる金融商品（IAS第39号（金融商品：認識及び測定）の改訂）、⑪中小規模企業（SME）の会計基準、⑫公正価値測定、⑬無形資産、⑭経営者による説明（Management Commentary）及び⑮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。教育セッションはなかった。会議には理事14名が参加した。本稿では、①から⑤の議論の内容を紹介する。

1. 企業結合

今回は、①非支配持分とのれん、②偶発資産及び偶発負債、③従業員給付制度、④評価引当金及び⑤繰延税金資産及び負債の5項目が議論された。

(1) 非支配持分とのれん

企業結合に伴うのれんの認識に関しては、購入のれん説（親会社部分のみを認識）と全部のれん説（親会社部分と非支配持分部分の合計を認識）という2つの考え方がある。米国財務会計基準審議会（FASB）では、大多数が全部のれん説を支持しているが、IASBの中では購入のれん説を支持するボードメンバーも多い。そこで、2006年10月からは、のれんの認識という論点から議論するのではなく、非支配持分の測定属性という観点から議論されている。

2006年12月には、非支配持分を公正価値で測定するという原則を最終基準で明確にすることが暫定的に合意された（9対5）。また、同時に、公正価値による測定という原則に例外を設けることが暫定的に合意された（9対5）。それに伴い、この例外をどのようなものとするか、また、例外を設けることで企業結合により取得又は引受けた資産及び負債を公正価値で測定するという原則にどのような影響を及ぼすかについて、検討することがスタッフに指示された。

これを受けて、今回スタッフからは、次のような提案がなされた。

- (a) 公開草案では、支配モデル（control model）を採用している。すなわち、被取得者に非支配持分があっても、取得者が、取得日におけるすべてのあらゆる資産（のれんを含

む）を認識する。スタッフからは、その後は、支配持分と非支配持分の間の所有持分の変化は所有者間の移転と見るので、のれんの再測定は行わないことが提案された。

- (b) 取得者に非支配持分の測定に関する選択を認める。すなわち、非支配持分を①公正価値で測定する（のれんを含むことになる）か、又は②識別可能な純資産の持分割合として測定する（のれんを含まないことになる）かを、取得者がコスト・便益の観点から判断して選択できるようにする。

議論の結果、上記(a)については、スタッフ提案が暫定的に合意されたが、(b)については、どのような形で選択を認めるのか（ある場合には公正価値による測定を強制するのか、それとも会計方針として選択を求めるのか）について、更に検討することがスタッフに指示された。

(2) 偶発資産及び偶発負債

I F R S 第 3 号（企業結合）の中で記述されている偶発負債をどのように取り扱うかが議論された。I A S 第 3 7 号の改訂プロジェクトでは、偶発資産及び偶発負債という概念を削除することが議論されているが、同プロジェクトの完成が企業結合プロジェクトよりも遅くなることが確実なため、両者の関係をどう整理するかが議論された。議論の結果、企業結合プロジェクトを先行して完成させることとするが、I A S 第 3 7 号改訂プロジェクトでの議論をできるだけ I F R S 第 3 号の改訂の中に取り込むことが暫定的に合意された。具体的には、次のように取り扱うことが暫定合意された。

- (a) 改訂基準では、資産及び負債の定義を満たした偶発資産及び偶発負債のみを企業結合で資産及び負債として認識することとする。また、資産及び負債の定義を満たさない潜在的な資産（possible assets）及び潜在的な負債（possible liabilities）は認識されるべきでないことを明確にするため、そのような概念を内包する偶発資産及び偶発負債という用語は用いないこととする。
- (b) 負債の認識の条件とされている「蓋然性規準」（I F R S 第 3 号第 3 7 項(b)）は削除することとする。なお、偶発負債の認識に関しては、現行 I F R S 第 3 号では、蓋然性規準を満たすことは要求されていない（第 3 7 項(c)）。

なお、将来 I A S 第 3 7 号改訂プロジェクトが完成する際には、I F R S 第 3 号改訂基準の上記取扱いに関するガイドラインは見直されることになる。

(3) 従業員給付制度

公開草案では、退職後給付債務のみを企業結合時における公正価値測定の例外とすることを提案している。今回、I A S 第 1 9 号（従業員給付）の他の給付（短期従業員給付、その他の長期従業員給付及び解雇給付）に対しても例外を拡大すべきかどうか議論された。I A S 第 1 9 号では、①短期従業員給付は割引現在価値で測定することが求められておらず、また、②その他の長期従業員給付（長期有給休暇、長期勤続手当及び長期障害手当等）

は、給付建債務の現在価値から当該債務が直接決済される制度資産の公正価値を差し引いた純額として測定される。このため、企業結合時に公正価値で測定し、その後 I A S 第 19 号に基づいて測定されると、企業結合直後に損益が生じるという不都合が生じてしまう。これは、退職後給付に起こる事態とまったく同じであるため、議論の結果、企業結合時の公正価値による測定の例外を I A S 第 19 号全体に拡大することが暫定的に合意された。

(4) 評価引当金

公開草案では、企業結合で取得した債権は、その時点の公正価値で測定することとしている。これに対して、金融機関等から、取得した債権の当初の取得価額とそれに対する評価引当金を両建てすることを認めるべきだとの意見が寄せられ、それを認めるかどうかが議論された。金融機関等がこのようなことを求めるのは、債権の回収可能性に関する情報を示すことが投資家の意思決定に有用であると考えからである。また、自社が作り出した債権と企業結合で取得した債権の処理が異なるとシステム変更に多大な費用がかかることも指摘された。

議論の結果、公開草案での考え方が再確認された。しかし、債権の回収可能性に関する情報（企業結合で取得した債権の発生当初からの歴史的パフォーマンス等）を示すことが投資家の意思決定に有用である点を踏まえて、債権の表示及び開示のあり方について、更に検討することがスタッフに指示された。なお、企業結合で取得した債権の当初測定に当たって、どのような単位で測定を行うか（測定単位）については最終基準では触れないことが暫定的に合意された。

(5) 繰延税金資産及び負債

公開草案では、企業結合によって取得された繰延税金資産及び負債は、公正価値ではなく I A S 第 12 号（法人所得税）の規定によって測定することとされている。今回は、これを中心に下記 5 点について議論が行われ、暫定的な合意が形成された。

- (a) 企業結合によって取得された繰延税金資産及び負債は、公正価値ではなく I A S 第 12 号（法人所得税）の規定によって測定する。
- (b) 取得者は、企業結合の結果取得者の繰延税金資産に生じる変動を企業結合とは区別して認識すべきである。すなわち、これらの変動は I A S 第 12 号に従い、企業結合後の損益又は資本として認識すべきである。
- (c) 公開草案では、企業結合後 1 年内の繰延税金の変動はのれんに反映させるべきであるという反証可能な推定が置かれている。これを削除し、公開草案の中で示されている「測定期間（取得日に暫定的に認識された金額を取得者が調整できる企業結合後の期間を指す。取得日の事実や状況に関連する情報を取得者が入手した時点で測定期間は終了するが、最長で 1 年間。）」という概念を繰延税金便益に適用する。すなわち、測定期間内に生じた繰延税金便益の修正はのれんの修正として認識され、測定期間後の

繰延税金便益の変動は収益として認識される。

- (d) 税金に関連する不確実性の取扱いについては、短期統合化プロジェクトで検討しているため、そこでの提案の結論がでるまで I A S 第 1 2 号の修正は行わない。
- (e) 識別可能で耐用年数を確定できない無形資産に係る一時差異に対応する繰延税金資産及び負債を認識するという I A S 第 1 2 号の要求は変更しない。

２．財務諸表の表示

今回は、セグメント B の検討が行なわれ、①廃止事業の定義、②包括利益計算書の区分表示（機能別か性質別か）、③複合企業（hybrid entity）の財務諸表の様式及び④資本変動計算書及び資本関連問題の４点について議論が行なわれた。

(1) 廃止事業の定義

I F R S 第 5 号（売却目的で保有される非流動資産と廃止事業）では、廃止事業を「処分された又は売却目的で保有されている事業体の構成要素（component of an entity）で、かつ、

- (a) 独立した主要なビジネスライン又は事業の地域
- (b) 独立した主要なビジネスライン又は事業の地域の処分を行なう単一の組織的計画の一部、又は
- (c) 再売却目的でのみ取得された子会社」と定義されている。

さらに、「企業の構成要素」は、「営業上及び財務報告目的上事業体のその他のものから明確に区分できる営業及びキャッシュ・フロー」と定義されている。

今回議論されたのは、①廃止事業の定義及び②事業体の構成要素の処分に関する注記開示の２点であった。

① 廃止事業の定義

定義にあるように、廃止事業は「企業の構成要素」である点については F A S B と I A S B で異なっていないものの、具体的にどのようなものが該当するかについては同じではなく、それらを同じにするための議論が行われた。議論では、独立した主要なビジネスライン又は事業の地域（I F R S 第 5 号の廃止事業の定義に含まれる概念）、のれんが管理されている最小の単位でセグメントより大きくないレベル（I A S 第 3 6 号（減損）でのれんの配賦される単位として示されているもの）といったものが検討された。議論の結果、企業結合の構成要素の処分で廃止事業として報告すべき構成要素は、I F R S 第 8 号（事業セグメント）で定義されている事業セグメントに該当する場合だけとすることが暫定的に合意された。

なお、事業セグメントは、I F R S 第 8 号では、「事業体の構成要素で、

- (a) そこから収益稼得し費用を生じさせるビジネス活動（同一事業体内の他の構成要素との

間の取引に関連する収益及び費用を含む）に用いられるもの

- (b) その営業成果が事業体の主任営業意思決定者（chief operating decision maker）によって、セグメントへ配分される資源に関する意思決定及びその業績評価のために定期的に検討されているもの、及び
- (d) それに関する独立した財務情報が入手可能であるもの」と定義されている。

②事業体の構成要素の処分にに関する注記開示

財務諸表の本表上で廃止事業を報告することに加えて、廃止事業として区分表示されなかった事業体の構成要素の処分にに関する情報を開示することが有用かどうかについて議論され、議論の結果、財務諸表の本表上で廃止事業として報告されているか否かにかかわらず、IFRS第5号で定義される「事業の構成要素」の処分にに関する情報の開示を求めることが暫定的に合意された。これに関連して、開示されるべき情報として以下も含めてどのようなものがあるかについて検討を行うようスタッフに指示された。

- (a) 減損、金利、減価償却費、償却費及び少数株主損益を含む収益と費用の主要な種類（class）
- (b) キャッシュ・フローの主要な種類（営業、投資、財務）
- (c) 資産及び負債の主要な種類
- (d) 処分活動の性質と処分活動によって入手した対価の用途

また、開示されるべき注記情報の期間は、表示されている全ての会計期間とすることが暫定的に合意された。

(2) 包括利益計算書の区分表示

包括利益計算書上、収益費用を企業活動に対する機能（売上原価、販売管理費等）に基づいて表示するか、収益費用の性質（労務費、原材料費、減価償却費等）に基づいて表示するかが議論され、機能別で表示することが暫定的に合意された。また、さらに、機能別に表示された費用の性質別の内訳情報を、包括利益計算書又は注記のいずれかで事業体が開示すべきことも暫定的に合意された。また、機能別の情報の表示が目的適合的（relevant）ではない場合（例えば、事業体が主としてサービスを提供している）ときには、費用の性質に基づいて包括利益計算書の表示をすることができることも暫定的に合意された。

(3) 複合企業の財務諸表の様式

金融業と非金融業の両方を営む事業体や小売業と製造業に携わる事業体のように、異なる事業を営んでいる事業体に、現在検討中の作業様式や関連する分類規準（表示項目を営業・投資・財務といったカテゴリーに分類する際の規準）をどのように適用するかについてディスカッション・ペーパー（以下、「DP」という）でどの程度触れるべきかの検討が行われた。議論の結果、今回公表するDPにおいてこの問題を詳しく取り上げる必要性は必ずしもないと判断され（また、取り上げればDPの公表時期が遅れることも懸念され）、大き

く異なる複数の事業を営む企業が分類規準をどのように適用するかに関する概括的な問題についての予備的見解を提示すべきという点が暫定的に合意された。

(4) 資本変動計算書及び資本関連問題

この部分では、次のような点が暫定的に合意された。

- (a) 資本変動計算書は、その他包括利益累計額を除く持分の各構成要素の期首から期末への残高の変動の明細を含むものとする。その他包括利益累計額は、資本変動計算書上では、単一の項目として表示し、その明細は、注記で表示する。
- (b) 資本変動計算書では、単一の資本取引からの対価は単一のタイトルの下で表示する（例えば、対価を資本金と資本剰余金というように２つに分けることはしない）。
- (c) あるボードメンバーから、普通株式の発行に伴って、普通株主とそれ以外の持分保有者との間で起こる富の移転の影響を反映させた情報（一種の希薄化情報といえる）を資本変動計算書に含めることが提案され、多くのボードメンバーは、このような情報の提供に興味を示した。将来の会議で議論するため、このような情報の開示の可能性を更に検討することがスタッフに指示された。
- (d) 包括利益計算書は、純資産のすべての変動を含むように拡大すべきではなく、所有者との取引に関連した変動は、資本変動計算書で表示する。
- (e) 作業様式を変更して、財政状態計算書やキャッシュ・フロー計算書では、資本項目や資本取引を財務セクションの１つのカテゴリーとして表示するのではなく、事業及び財務等と同列の次元の独立したセクションとして表示する。
- (f) スタッフから富が資本提供者にどのように配分されるかについての情報を提供する補足表及びすべての資本項目（さらに場合によっては金融負債）の公正価値を表示する補足表を追加することが提案されたが、この提案は取り上げない。

３．金融商品

このプロジェクトは、金融商品に関する現行の会計基準を全面公正価値の採用によって置き換えるという長期的なプロジェクトであり、２００６年２月にＩＡＳＢとＦＡＳＢが公表した覚書（Memorandum of Understanding）に基づいて、２００８年までにデュー・プロセス文書の公表が目標とされているものである。デュー・プロセス文書では、できるだけＩＡＳＢの予備的見解を示すこととなっており、そのための議論が進められている。

今回は、認識と測定に関して、①担保付負債及び第三者の契約による保証及び規制当局の法的保証が付いた負債の借手から見た測定及び②ヘッジ会計について議論が行われた。

(1) 担保付負債及び第三者の契約による保証及び規制当局の法的保証が付いた負債の借手から見た測定

担保付負債の担保及び第三者の契約による保証が付いた負債における第三者の保証が発行者（借手）の負債の測定に当たって、どのように影響するかが議論された。

議論の結果、担保付負債の担保は、それが負債の決済の可能性及びタイミングに影響するのであれば、借手にとっても貸手にとっても負債の公正価値に影響することが暫定的に合意された。一方、第三者の契約による保証が付いた負債における第三者による保証は、当該保証が借手による将来の支払いに影響しない限り、借手の負債の測定には影響しないことが暫定的に合意された。

また、預金保険のような規制当局等の法的保証の付いた負債の場合、当該保証の影響は、借手の負債の測定に反映させるべきことが暫定的に合意された。

(2) ヘッジ会計

このプロジェクトでは、デュー・プロセス文書の対象となる金融商品はすべて公正価値で測定し、その変動を損益として認識することが前提となっている。その上で、ヘッジ会計という形で通常の会計処理の原則に例外を設ける必要があるかどうか議論された。

議論では、次のようなヘッジ対象が検討された。

- (a) 認識されている項目（デュー・プロセス文書の範囲内のもの）の公正価値の変動に対するエクスポージャー
- (b) 認識されている項目（デュー・プロセス文書の範囲内のもの）の期待将来キャッシュ・フローの変動に対するエクスポージャー
- (c) 認識されたならばデュー・プロセス文書の範囲内となる項目を売買する予定取引（forecast transaction）の期待将来キャッシュ・フローの変動に対するエクスポージャー
- (d) デュー・プロセス文書の範囲外の資産又は負債（確定約定を含む）の公正価値の変動に対するエクスポージャー
- (e) 認識されたならばデュー・プロセス文書の範囲外となる項目を売買する予定取引の期待将来キャッシュ・フローの変動に対するエクスポージャー

議論の結果、次の点について暫定的に合意された。

- ・ ①デュー・プロセス文書の範囲内のヘッジ対象又は②認識された場合にデュー・プロセス文書の範囲内となる予定取引に対しては、ヘッジ会計を認める必要はない。すなわち、通常の認識規準に対する例外を設ける必要はない。これに該当するのは、上記(a)から(c)である。(a)では、ヘッジ対象及びヘッジ手段（デリバティブ）が共に公正価値で測定されており、両者の認識規準に変則はない。(b)では、ヘッジ対象の認識規準からは損益が認識されないが、ヘッジ手段は公正価値で測定されるため

その変動が損益として認識される。このため、現在はキャッシュ・フロー・ヘッジが適用されているが、このようなヘッジ手段の認識規準に対する例外を設けるのは、両者をヘッジ関係として捕らえようとする経営者の意思の存在である。それが例外を設ける根拠として不十分と考えられた。(c)も同様に、ヘッジ対象は予定取引の段階では認識されないため、ヘッジ手段の認識規準に対する例外を設けている。両者をヘッジ関係として経営者の意思だけでは、例外を設けるのに不十分と考えられた。

- ・ デュー・プロセス文書の範囲外となるヘッジ対象（資産、負債及び確定約定）に対してもある種のヘッジ会計が妥当性を持つかどうかに関する議論をデュー・プロセス文書の中に含める。これに該当するのは、上記(d)及び(e)である。また、デュー・プロセス文書の範囲外の項目に含まれる為替リスクから生じる問題についてもデュー・プロセス文書の中で議論する。

４．IAS第37号の改訂

今回は、2006年11月から12月にかけて、米国、英国及びオーストラリアで行なわれた円卓会議で受け取ったコメント（特に、公開草案に対するコメントを受領した後に負債の認識及び測定に関して検討した事項に対するコメント）の分析及びそれを踏まえた今後の検討スケジュールについて議論された。

(1) 本プロジェクト遂行の必要性

円卓会議では、IASBがなぜ今IAS第37号を改訂するのかという点に対して疑問が提示された。すなわち、①現時点でIAS第37号を改訂しなければならないほどの他のIFRSとの矛盾が存在しない、②改定提案は議論と更なる発展のために役立つものの、概念フレームワーク及び収益認識といった他のプロジェクトと同時に進行させるべきであるとの指摘が寄せられた。IASBは、本プロジェクトで対応すべき問題と他のプロジェクトで対応すべき問題との間には重要なリンクがあることは承知しているものの、このプロジェクトは他のプロジェクトの完成を待つことなく進めるべきであることが暫定的に合意された。

(2) 今後更なる検討を要する論点

本プロジェクトの目的は、負債の認識原則（すなわち、「偶発負債」と現在記述されている概念の分析）を明確にすることであることを前提に、円卓会議での議論を踏まえて、今後さらに検討すべき論点として、次のものが合意された。

- (a) 負債とビジネスリスクをどのように識別するか
- (b) 現在の債務（推定的債務を含む）の存在に関する不確実性をどのように扱うか
- (c) 負債を決済するために必要な経済的便益の流出に関するすべての不確実性は測定に反

映することができるかどうか

- (d) 期待値計算で用いる諸要素（ビルディングブロック）に関してどのようなガイダンスを提供するか
- (e) 訴訟の取扱いにおいて、どのような特別の考慮が必要とされるか
- (f) 負債の定義を満たさない項目（現在「潜在的債務（possible obligation）」として記述されている項目）についての開示

(3) 今後の検討スケジュール

今後の検討スケジュールが承認されたが、そこでは、上記６項目の議論を最優先することとされている。そのため、公開草案の他の検討項目（偶発資産、補填に対する権利、リストラ引当金、解雇給付及び赤字契約等）の議論は２００８年まで行われなかったこととなる。さらに、このタイムテーブルでは、フィールドビジット、再公開に関して議論し、また、提案の費用対効果について検討する時間も取ることとされている。最終的な基準化は、２００８年第３四半期又は第４四半期が予定されている。

５．保険会計

今回は、①有配当契約及び②ユニバーサルライフ契約についての議論が行われた。ディスカッション・ペーパーは、２００７年３月に公表される予定である。

(1) 有配当保険

ここでの論点は、有配当契約に基づく将来の配当が負債の定義を満たし、負債として認識できるかどうかである。これまでの議論では、IAS第３７号の改訂公開草案で提案された新たな推定債務の考え方は、従来のものに比べてより厳格な要件を求めており、ほとんど法的債務と変わらない程度の確実性が求められている。そのため、新たな推定債務の定義の下では、有配当契約に基づく将来の配当は、負債に該当しない可能性が高く、資本の部で表示することになるおそれがあり、この点が、負債に該当する（負債とすべき）と考える実務界との間で論点となっている。

今回の議論では、保険会社が保険契約者に対して配当を支払う法的又は推定債務を有している場合には、有配当契約は負債を生むという点が暫定的に合意された。特に、有配当契約の内容は各国によって異なっており、有配当契約締結時に保険会社が配当支払い義務を有しているかどうかは、有配当契約の内容と推定債務の定義いかんによって個別に判断されることとなる。ディスカッション・ペーパーでは、推定債務の現行の定義が有配当契約に適切であるかどうかについても記述される予定である。

(2) ユニバーサルライフ契約

報告事項（１）

ユニバーサルライフ契約では、保険契約者が支払う保険料を決定する裁量権が保険契約者にある。そのため、保険負債の見積りに当たり、いろいろな保険料のキャッシュ・フロー・シナリオを予測しなければならない。その際に、保険契約者勘定に適用される金利の決定には保険会社に大きな裁量権がある。そのため、各シナリオに適用される金利として、①契約上要求される最低金利を用いるか、②保険会社が適用すると予測する金利を用いるかが論点となっている。今回、保険会社が適用すると予測する金利を用いることが暫定的に合意された。

将来保険料が保険契約者から支払われるかどうかに関しては、保険契約者が現在の条件で保険を継続できることが保証されるための保険料を支払い続けることを前提に、将来保険料を見込んだ保険負債の計算が行なわれる。ユニバーサルライフ契約に対して、この考え方をどのように適用するかについては、ディスカッション・ペーパー公表までに詰める必要はなく、公表後にスタッフが検討することが了解された。

以 上

（国際会計基準審議会理事 山田辰己）