

会計基準設定主体（NSS）報告

2007年4月19日

I. はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2005年9月以降、IASBの運営方針等の議論を、IASBと世界の主要会計基準設定主体（いわゆるリエゾン国もしくはリエゾン・ボディ）¹が行ってきた定期協議（リエゾン国会議あるいはNSS会議）ではなく、世界各国の会計基準設定主体が集まる世界会計基準設定主体者会議（WSS会議）で行うことにした。その結果、NSS会議はIASBの正式な会議からリエゾン国が独自に主催する会議に位置付けが変更され、各会計基準設定主体が行っている研究プロジェクトなどを議論する場となった。

今回のリエゾン国会議は、2007年3月24日、25日の2日間にわたり、香港において開催され、英国ASBのイアン・マッキントッシュ委員長が議長を務めた。今回開催されたNSSには、旧リエゾン国の8カ国に加えて、欧州財務報告アドバイザリーグループ（EFRAG）の会計基準設定主体関係者のほか、IASBからボードメンバー1名とディレクター2名、米国財務会計基準審議会（FASB）からボードメンバー1名が参加した。さらに、オーストラリア、台湾、香港、メキシコ等の会計基準設定主体国の関係者も加わり、全体で40名ほどの参加となった。

なお、日本からは、企業会計基準委員会（ASBJ）の西川郁生委員長、豊田俊一主任研究員、山中栄子専門研究員の3名が出席した。

II. NSS会議の様様

今回の議題と担当は以下のとおりである。

議題の内容	担当
3月24日（土）	
1. 中小企業会計	IASB
2. 負債と資本の分類	ドイツ DRSC
3. 年金会計	英国 ASB
4. PAAinE	EFRAG
5. 見込財務情報	ニュージーランド FRSB
6. 減損	フランス CNC・カナダ AcSB
7. 共通支配下取引	オーストラリア AASB
8. 規制産業	カナダ AcSB・インド ICAI

¹ 日本、米国、英国、カナダ、ドイツ、フランス、オーストラリアおよびニュージーランドの8か国を指す。2004年からは、これにEFRAGが加わっている。

3月25日（日）	
1. 概念フレームワーク	カナダ AcSB・ニュージーランド FRSB
2. 収益認識	EFRAG・ドイツ DRSC
3. 今後の活動	

3月24日（土）

1. 中小企業会計（IASB）

2007年2月15日に、IASBより中小企業のための国際財務報告基準（IFRS for SMEs）に関する Exposure Draft が公表されたことを受けて、本セッションでは、以下の論点につき IASB による説明および会議参加者によるディスカッションが行われた。

(A) IASB Exposure Draft

Exposure Draft を公表した趣旨として、IASB から以下の点が説明された。

- ・ 中小企業（比較的小規模で非上場の会社）の財務諸表作成者に対し、機能的で単純かつ self-contained な会計原則を提供する。
- ・ 中小企業の投資家、中小企業に対して融資を行う金融機関、その他海外の取引相手といった中小企業の財務諸表利用者の一般利用目的に資するように、財務諸表の比較可能性を確保する。
- ・ 中小企業の財務諸表作成者の負担を軽減する。

また、IFRS for SMEs は、一般利用目的に資する財務諸表（GPFs）の作成を意図しているため、監査人は、IFRS for SMEs に準拠して作成された中小企業の財務諸表の適正性に関する監査意見を述べるものとコメントされた。この点は、現行の会計基準と Exposure Draft で重要な相違はない。

Exposure Draft のコメント募集期限は、2007年10月1日である。

今後は、中小企業、監査人、各国の会計基準設定主体と協議を続けていくと同時に、Field Test ならびに中小企業への訪問も予定しており、Final Standard の公表は、2008年の第2四半期となる見込みである。

(B) IASB Approach

IASB は、財務諸表利用者のニーズとコストベネフィットを勘案し、金融商品会計、のれんの減損処理、研究開発コストの費用処理、共同事業者・ジョイントベンチャーに対するコストメソッドの適用をはじめ、一定の会計処理につき、Full IFRS 適用の簡略化を認めている。

一方で、キャッシュフロー計算書の省略、オペレーティングリース会計の全面適用、確定拠出型退職給付会計の全面適用、長期工事契約に対する工事完成基準の適用、非連結処理をはじめ

め、一定の会計処理については、Full IFRS 簡略化の処理を認めていない。

参加者からは、各国の法的領域において SME に対する Statutory requirement があるため各国において SME 定義を明確にする必要があること、外部の財務諸表利用者の一般利用目的に資するという Exposure Draft の趣旨を考慮した場合、財務諸表利用者がまったくいないか非常に少ないケースはどのように取り扱うべきか、および金融商品の時価測定方法を簡略化する場合の時価の定義等につき、問題提起がなされた。

2. 負債と資本の分類（ドイツ DRSC）

本セッションでは、IFRS における負債と資本の分類に関する予備的見解について、ドイツ DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.) による説明および会議参加者によるディスカッションが行われた。要点は以下の通りである。

IFRS における負債の定義づけの問題として以下の点が挙げられた。

- ・ フレームワーク内で負債の定義に関する不整合が生じている。
- ・ IAS32 において、現金による決済の可能性が高い場合に限り、現金または他の金融資産を譲渡する義務を金融負債として定義づけることは、金融負債と持分金融商品の定義と整合していない、とされている。
- ・ IFRS は、包括的請求権と個別請求権とを区別するアプローチを採用しているが、仮に、支配的な株主がないという前提で、メンバー/株主が包括的請求権を有する法的形態において負債と資本を明確に区別した場合、メンバー/株主が個別請求権を有している法的形態をどのように取り扱うか、また株式が清算時に比例配分の支払いを求める権利と株主のオプションにより公正価値でプットできる権利を同時に持ち合わせているケースをどのように取り扱うか、といった問題が生じる。

これらの問題に対し、ドイツ DRSC から、Loss Absorption Approach が提案された。このアプローチによると、株主資本に対する請求権は、企業が Loss を発生させた結果として減額されることになる。株主資本に対する請求権というのは、時価の下落とはイコールではないので、仮に負債証券の時価が下落した場合であっても、保有者の請求権が減額されるわけではない。企業の観点からの関心点は、誰が株主資本を提供するかという点ではなく、Loss を負担する株主資本の全体金額、つまり、負債がデフォルトする前に企業に発生するであろう最大 Loss 金額である。Loss Absorption Approach のもとでは、あらゆる商品が Split Accounting に基づき、リスク (Loss) 負担部分とリスク (Loss) を負担しない部分とに分けられ、当初の諸条件が変わらない限り、一旦決めた分類を変更することは認められない。

参加者からは、以下のコメントが寄せられた。

- ・ 請求権が個別請求権か包括的請求権のいずれかという点は、負債と資本の分類にとって重要な問題ではない。
- ・ 負債と資本の分類は連結の要否判定・担保付借り入れの問題と関連付けて検討する必要がある。
- ・ 企業が現在の債務を負っているならば、Loss Absorbing であるか否かを問わず、その債務を負債に分類するべきである。

3. 年金会計（英国 ASB）

本セッションでは、英国 ASB によって現在進められている年金リサーチプロジェクトについて、英国 ASB による説明および会議参加者によるディスカッションが行われた。このリサーチプロジェクトの目的は、ディスカッションペーパーを開発していくことにあり、このディスカッションペーパーにおいて、現行の会計基準である IAS19, FAS87, FAS158, UKFRS17 に続く将来の会計基準に反映されるであろう会計原則に対する提案を公表し、議論を進めていくことになる。今回、議論の対象とした年金は、英国におけるすべての年金ストラクチャーであり、確定給付制度も確定拠出制度も対象とされている。

今回の会議では、主に以下の論点について意見交換が行われた。

(A) 退職給付資産の測定方法：年金資産を内部で積み立てているケース

- ・ 測定のベースとするのは、貸借対照表日における現在情報若しくは過去の経験的情報のいずれか、という問題提起に対し、英国 ASB の予備的見解は、負債の測定方法との整合性を考慮し、現在情報を採用すべきである旨が説明された。
- ・ 現在情報を測定のベースとした場合、市場に基づいた金額若しくは企業独自の見積もり金額のいずれを用いるべきか、という問題提起に対し、英国 ASB より、①資産が活発な市場で取引されている場合は、貸借対照表日時点の市場価格を採用する ②資産が活発な市場で取引されていない場合は、キャッシュフロー現在価値法などの評価方法を用いて、市場に基づく金額を見積もる ③企業の投資戦略をどのように資産の評価に反映させるかは資産の評価方法ではなくむしろ開示の問題である、という予備的見解が説明された。
- ・ 入口価格もしくは出口価格のいずれが関連負債（退職給付負債）の測定方法と整合しているか、という問題提起に対し、英国 ASB の予備的見解は、出口価格（通常は、current bid price）が負債の測定方法と整合している旨説明された。
- ・ 上記説明に対し、参加者からは、①英国 ASB の議論は、対象資産として有価証券が前提とされているが、保険業界では有価証券以外の Operating Assets を対象資産として考慮する必要がある、②Trust Fund を連結した場合、Trust Fund に拠出した年金資産を時価評価する必要があるのでは、といったコメントが寄せられた。

日本からは、測定属性の選択にあたり、「現在の（カレントな）情報」と「過去の情報」

のいずれを提供すべきかという問題設定が行われているが、「カレントな情報」の提供が重要なことは勿論だが、そのことは必ずしもカレントな資産・負債の価値の情報だけが重要であるということの意味しているわけではない。財務報告の目的に資する情報を提供するという観点からは、カレントな業績について意味のある情報を提供するという観点も重要であるというコメントが述べられた。

(B) 退職給付資産の測定方法：年金資産を信託等外部に拠出しているケース

英国 ASB より、現行の会計処理に対して以下の見解が示された。退職給付債務が積立て不足の状態にある場合、この不足を穴埋めするために企業が信託に対して追加拠出する必要があり、この場合、関連の資産・負債は企業の資産・負債ではなく信託の資産・負債である。しかし、現行の会計処理において、企業のネットエクスポージャーは、グロスの退職給付資産・負債が企業の資産・負債であるという前提のもと、グロスの退職給付資産・負債の差額としてネット表示されているため、企業のネットエクスポージャーが会計上適切に表示されない、という問題が提起された。

これに対し、参加者からは、現行のネット表示を支持するコメントが多く寄せられたほか、英国の見解であるグロス表示の理論と(A)の見解との相違点が不明瞭である点が指摘された。

(C) 退職給付債務の時価測定方法

英国 ASB より、退職給付債務の時価測定方法として、公正価値、現時点における決済金額、規制に基づく測定方法の3種類が説明された上で、測定パラメーターに、クレジットリスクを含める必要がある論拠と、逆にクレジットリスクを含めるべきではない論拠が紹介された。この説明に対し、参加者から以下のコメントが寄せられた。

- ・ 保険会社が債務を測定する際、通常、リスクマージン（譲受人のクレジットリスク）は含めない。
- ・ ポートフォリオベースの時価測定方法について議論の余地がある。

(D) Funded Status の貸借対照表表示

英国 ASB より、以下の点が説明されたが、参加者からのコメントは特になかった。

- ・ IFRS は Funded Status の遅延認識アプローチを容認している。
- ・ 遅延認識アプローチ以外に、Volatility を排除する実用的な方法として回廊アプローチが IASB により容認されているにもかかわらず支持率が 30%に満たない。
- ・ IAS19 は、数理計算上の差異に他の損益算定方法と同様の体系的な方法を適用し、かつ、その方法を継続して適用する場合に限り、数理計算上の差異の即時認識アプローチを認めている。

(E) 会計上の見積もりの変更

英国 ASB より、IAS8 に従い、会計上の見積もりの変更を過年度に影響させる処理は認められない旨、および見積もりの変更の影響額は、原則として当初、コストが認識された表示項目と同じ表示項目を用いて認識する、但し影響額の重要性に応じて単一の表示項目で認識する旨が説明された。この説明に対し、特に反対意見はなく、参加者からは、見積もりの変更に伴う影響額を単一の表示科目を用いて認識した上で、単一表示科目の構成要素および変動要因を開示する必要がある、という意見が提起された。

4. Proactive Accounting Activities in Europe (EFRAG)

本セッションでは、EFRAG より以下の説明が行われた。

(A) PAAinE の目的

- ・ 各国基準設定主体との協調関係
- ・ IASB, FASB に対する高品質かつ積極的なインプット
- ・ IASB に対する一貫したメッセージの提供
- ・ 欧州における議論の構築
- ・ コンバージェンスワークへの関与
- ・ IASB, FASB の活動のモニター
- ・ 見解の統率
- ・ 欧州リソースの有効活用

(B) PAAinE によるアウトプット

- ・ ディスカッションペーパーおよびポジションペーパーの公表
- ・ IASB/FASB プロジェクトに関するブリーフィングノートの共有
- ・ コンバージェンスワークへの参加
- ・ コメントレター草案の公表

(C) PAAinE のリソース

- ・ EFRAG および NSS からのスタッフ
- ・ ボードメンバーによるワーキンググループへの関与
- ・ コンバージェンスワークへの参加
- ・ 各国による優先的参加（ポーランド、フランス、オランダ、英国、スペイン、ドイツ、スウェーデン）

(D) PAAinE のプロジェクト

- ・ 収益認識
- ・ 概念フレームワーク
- ・ 年金会計
- ・ 負債と資本の分類
- ・ 業績報告

5. 見込財務情報（ニュージーランド FRSB）

本セッションでは、ニュージーランド FRSB より、見込財務情報に関するリサーチプロジェクトの目的、2006年9月のNSS会議で話し合われた議論の概要、およびFRSBの意思決定について説明が行われた。

(A) リサーチプロジェクトの目的

リサーチプロジェクトでカバーすべき論点は以下の項目である。

- ・ 財務報告の目的と見込財務情報との関係
- ・ 見込財務情報の利用者のニーズ
- ・ 見込財務情報に対する IASB Framework の定性的特性の適用
- ・ 見込財務情報の報告方針

(B) 2006年9月NSS会議の概要

- ・ 各国の法的領域で利用可能なハイレベルの原則を開発したほうがよい、という意見がある一方で、この問題は基準設定主体というより規制当局の職責であり、会計リサーチもしくは基準設定主体の活動の観点からは最優先事項ではないという理由で規制当局からの抵抗が予想される、という意見もある。
- ・ この議論を進める前に、証券監督者国際機構（IOSCO）、欧州証券規制当局委員会（CESR）と考え方について議論したほうが良い。

(C) ニュージーランド FRSB の意思決定

ニュージーランド FRSB がこのリサーチプロジェクトを推進していることに対する以下の賛否が述べられたうえで、ニュージーランド FRSB はこのプロジェクトを推進する役割を引き受けるべきではないという結論が述べられた。

- ・ このプロジェクトを通じて、会計リサーチおよび基準設定に対し国際的に貢献することができる。
- ・ 研究活動に対し少なくとも規制当局の賛同が得られれば、規制の障害を打破してこのプロジェクトを推進することができる。
- ・ 国際的には、この論点は会計リサーチもしくは基準設定にとって最優先の論点ではない。そうであれば、ニュージーランド FRSB が限られたリソースにおいてこのプロジェクトを引き受けることはリソースの有効活用になるとは思えない。
- ・ このプロジェクトをニュージーランド FRSB が引き受けるかどうかにかかわらず、最初のステップは、IASB, FASB のジョイントプロジェクトの一部として IASB, FASB によって引き受けられることになるであろう。

6. 減損（フランス CNC, カナダ AcSB）

本セッションでは、フランス CNC およびカナダ AcSB より、以下の論点について説明が行われた。参加者からは、IFRS と USGAAP 間で減損に対する概念の相違があるため、両者のコンバージェンス（IAS36 と FAS144）が重要な課題であるという前提のもと、ディスカッションが行われた。

- (A) 固定資産の減損認識に関する IFRS と USGAAP の考え方
- (B) 固定資産の減損の戻し入れに関する IFRS と USGAAP の考え方
- (C) のれんの減損判定における資金生成単位のレベルに関する IFRS と USGAAP の考え方
- (D) 減損テストに関する IFRS と USGAAP の考え方 (One-step approach vs. Two-step approach)
- (E) 割引に関する IFRS と USGAAP の考え方
- (F) 資産・負債の定義（将来キャッシュフロー）および減損の定義に関する IFRS と USGAAP の考え方
- (G) 2006 年の NSS トロント会議で議論された資本維持概念に関する概要
- (H) FAS69 に基づき全面公正価値モデルを実務に適用した場合の計算例に関する説明

その他、投下資本からのリターンがないケースにおいて減損の兆候を判定した場合、割引前キャッシュフローを採用したケースと割引（後）キャッシュフローを採用したケースで、減損の判定結果が異なる例が紹介された。

7. 共通支配下取引（オーストラリア AASB）

本セッションでは、オーストラリア AASB より、以下の論点が提起され、これらにつき参加者によるディスカッションが行われた。

(A) IFRS における共通支配下取引の定義

共通支配下取引が IFRS3 「企業結合」のスコープ外であることに関連し、パラグラフ 10 の「企業結合の前後」および「支配が一時的でない」という文言に対し具体的指針がないことから、共通支配下取引の会計処理に不整合をもたらす可能性があるという IASB の問題提起につき、説明が行われた。

(B) 取得者の連結財務諸表における共通支配下取引の会計処理

(A) で述べられたように、現行の IFRS の下では共通支配下における企業結合に係る会計処理が多様になっている、という IASB の懸念がある一方で、各々のケースにおいて最良の会計処理を選択する余地がある、という意見もある。これらの意見に対し、①Book Value Approach, ②Fair value Approach, ③Fresh Start Approach という 3 つのアプローチが紹介された。

(C) 取得者の個別財務諸表における共通支配下取引の会計処理

現行の IFRS で容認される 3 つの処理として、①Book Value Approach、②Fair Value Approach、③Exchange Value Approach が紹介された。この中で、③Exchange Value Approach を採用した場合は取得対価の範囲内で投資が計上されることになるが、仮に取得対価が投資時価もしくは投資簿価のいずれかより低く、かつ取得対価が取得者によって投資として認識された場合は、両者の差額は取得者の財務諸表において収益もしくは資本項目として処理される可能性がある点が問題提起された。

(D) 非営利企業における共通支配下取引の取り扱い

非営利企業における共通支配下取引の場合、上記(A)から(C)の論点をどのように考えるかにつき問題提起された。

これらの論点につき、参加者からは、IPO 取引のボリュームが増大し、IFRS3 企業結合に加えて共通支配下取引の実務が重要な論点となりつつあること、この議論は依然初期段階であり、今後検討していくにあたり関連当事者取引の議論と併せて検討する必要があること、また、(C)でいうところの Exchange Value は Fair Value とイコールではないので留意が必要であるといったコメントが寄せられた。

8. 規制産業（カナダ AcSB・インド ICAI）

本セッションでは、カナダ AcSB、インド ICAI より、各国における規制産業にかかわる会計基準設定状況の紹介および参加者によるディスカッションが行われた。

カナダ AcSB は、2002 年以降、カナダの会計基準の改正に対する要請を検討するプロジェクトを進めてきた。カナダ会計士協会(CICA)は、最近、カナダ AcSB に対し FAS71 と実質的に融合する新しい会計基準を設定することを勧告した研究レポートを公表した。

また、規制産業特有の会計基準に準拠して企業が資産・負債を計上した場合には、概念フレームワークの資産・負債の定義をみとす必要があるという点でカナダ AcSB のボードメンバーの意見が一致している。ただし、この場合であっても、収益認識基準をみとすのか、どのように収益を測定するのか、といった追加論点もボードメンバーから提起されている。

さらに、カナダ AcSB からは、規制産業に関する各国基準の対応状況、対応していない場合には FAS71 適用の有無、FAS71 が各国の概念フレームワークと整合しているか、および規制産業の論点につき IFRS でガイダンスを設定する必要性といった問題が提起された。

インド ICAI は、規制当局、規制産業に属する企業および監査人で構成される作業部会を立ち上げ、作業部会において、規制産業に関する企業のための会計基準を公表する必要があるこ

とで合意された。併せて、FAS71 の概要説明、ならびにインド ICAI Expert Advisory Committee のアプローチ（これによると、料率規制の影響額は一般的な会計基準に従い認識される収益・費用とは別に、別個の資産・負債で認識されることになる）が紹介された。

参加者からは、収益認識との関連付けの重要性、概念フレームワークの資産・負債の定義との整合性を考慮する必要があるため、この問題点に対して結論を出すことは難しいといったコメントが寄せられた。

料率規制のために財務会計を曲げるべきではないという一部の意見に対し、日本からは、料金会計と財務会計を分ける議論はソーシャルコストを考慮して慎重に行う必要がある旨のコメントを述べた。

3月25日（日）

1. 概念フレームワーク（カナダ AcSB・ニュージーランド FRSB）

本セッションでは、カナダ AcSB、ニュージーランド FRSB により、概念フレームワークに関連して、(A)資産の定義、(B)報告企業、(C)目的および定性的特徴、(D)測定といった論点に関する説明および参加者によるディスカッションが行われた。

(A) 資産の定義

IASB が IASC Framework 第 49 項で定めた資産の定義（「資産とは、過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源をいう。」）が紹介された。これに対し、参加者からは、経済的便益が企業に流入することが期待されるか否かを判定する場合、その可能性・確率をどのように測定するのか、また過去の事象の結果として企業が支配しているか否かを判定する場合、その判定は貸借対照表日において行う必要があるが、無形資産のように過去の事象に遡ることが困難な資産があることから、資産の定義に該当するか否かの判定を行うタイミングおよび判定の方法は重要な検討課題であるといった問題が提起された。

また、資産を定義づける際に「経済的資源」、「経済的便益」ならびに「権利」のそれぞれに注目して会計基準を設定した国（基準設定主体）が紹介された。ちなみに、「経済的資源」に注目した国（基準設定主体）には、IASB、カナダ、ドイツ、日本、FASAB、GASB が分類され、一方、「経済的便益」に注目した国（基準設定主体）には、FASB、オーストラリア、ニュージーランド、また「権利」に注目した国は英国であった。併せて、「資産とは、当該企業が現在有している権利もしくは他の特権的アクセスを有している現在の経済的資源をいう。」という新たな資産の定義が紹介された。これに対し、参加者から、「経済的資源」は、将来キャッシュフローそのものではなく、キャッシュインフローを創設するもしくはキャッシュアウトフローを少なくすることのできるものを意味するため、「経済的資源」には棚卸資産、固定資産のほか、のれんや他の企業に対する現金請求権や所有持分が該当するになる。また、現金請求権や所有持分が「経済的資源」に該当するのであれば、資産の定義として「経済的資源」と「権利」の区別が不明瞭になるのではないかと、「権利」というのは誰に対する権利なのか、資産を使用しかつ処分できる「権利」は具体的に何を意味するのか、といったコメントが寄せられた。

また、日本からは、次のコメントが述べられた。『提案では、資産の定義に、「将来」の経済的便益への結びつきや、「過去」の取引または事象に起因するという記述を行うことは、誤った焦点の当て方であるとして定義の文言からこれを排除し、新たに「現在」存在するという表現を 2ヶ所にわたって挿入している。「現在」存在するという文言の挿入に反対するわけではないが、それは資産そのものの本質的な性格というより、貸借対照表そのものの一般的な性格に過ぎないので強調する意味は乏しい。一方、「過去」の取引または事象に起因するという文言は、資産の定義の中に自己創設のれん等、財務報告の対象として相応しくないものが含まれて

いるのではないかという誤解を避けるために重要である。』

(B) 報告企業

次の2つの論点につき、説明および参加者によるディスカッションが行われた。

- ・ 親会社とグループ会社との関係について：これらを一つ（同一）の企業と考えるのか、あるいは二つ（別個）の企業と考えるのか。

プレゼンターよりそれぞれの考え方の論拠が説明された後、それぞれの考え方の論拠に対する賛否、同一企業（親会社=グループ会社）の考え方に賛成した場合、多くの法的領域で採用されている親会社単体の財務諸表と連結財務諸表の両方を作成する現在の実務への適用をどう考えるか、という論点につきディスカッションが行われ、これに対し、企業の経済実態を考慮した検討が必要である、というコメントが寄せられた。

- ・ 支配の概念を、グループ会社の構成を考える際に用いる必要があるか。

プレゼンターより、支配企業モデルと共通支配モデルの2種類が紹介された。支配企業モデルは、現在用いられているコントロールモデルと概ね同様の概念で、このモデルを用いた場合、グループには親会社の支配下にある企業が含まれることになる。一方、共通支配モデルは、支配企業モデルより広い概念で、このモデルを用いた場合、グループには同一の支配企業の支配下にある企業が含まれることになる。但し、この場合、グループ企業に含める対象として共通支配下にある企業に限り、支配企業（親会社）を含めない処理も認められている。参加者からは、投資マネジャーの投資判断および債権者にとって有用な財務情報が必要であること、VIE連結の修正解釈指針であるFIN46Rも考慮したうえで検討が必要であるといったコメントが寄せられた。

日本からは、次のコメントが述べられた。『共通支配下にあるが互いに支配関係にない企業間で結合財務諸表の報告を求めることは、支配の定義からして、相互に相手方から経済的便益を享受する能力を有しないもの同士の結合財務諸表の報告をすることになり、却って利用者をミスリードする情報を提供することになることが懸念される。「実質」支配力基準を徹底すれば「支配企業モデル」で十分だと考える。』

(C) 目的および定性的特徴

主な関心事は、Stewardshipの役割とFaithful representationの2点であること、潜在的利用者の網羅的な特定、主な利用者グループの特定、財務報告と財務諸表の相違、企業の観点と所有者（親会社）の観点の相違といった論点が提起された。

日本からは、次のコメントが述べられた。『ディスカッションペーパーでは、会計情報の質的特性として従来要求されていた「信頼性」を「表現の忠実性」に置き換えているが、「信頼性」に期待されていた最も重要な機能は、「レリバンス」と「信頼性」とのトレード・オフの中で、

意思決定有用性を最大化する最適な両者の組み合わせの選択を求めることである。「表現の忠実性」は「レリバンズ」から完全に独立した特性ではないので、この機能を十分に期待することは難しいのではないか。』

(D) 測定

- ① 潜在的測定ベースに係る属性の説明および定義付け、②定性的特徴を用いた測定ベースの評価、③これら①②より概念に関する結論を導き実務への適用に取り組む、という3点の課題が測定フェーズにおいて紹介された。

日本からは、究極の判断基準は財務報告の目的をいかに達成することができるのかという点にあることが強調された上で、貸借対照表情報を提供することだけではこの財務報告の目的を達成することはできず、業績測定の視点、すなわち、ある測定属性を選択することによって意味のある業績の測定ができるという点も考慮する必要がある、というコメントが述べられた。

2. 収益認識 (EFRAG・ドイツ DRSC)

本セッションでは、EFRAG、ドイツ DRSC によりすべての取引に適用できる収益認識に関する共通原則の必要性、および資産・負債アプローチを前提に、以下の論点に関する説明および参加者によるディスカッションが行われた。

議論の前提とされた資産・負債アプローチ（「収益は資産・負債の測定可能な変動である」）は、IASB/FASB プロジェクトで採用している収益認識のアプローチで、収益の定義に関するフレームワークからスタートしている考え方となっている。

・ Critical Events Approach と Continuous Approach との比較

Critical Events Approach によれば、供給者が契約に基づいてパフォーマンス債務を履行することにより収益が創出されるとされており、IAS18 に類似したアプローチである。一方、Continuous Approach によれば、契約の進行・達成に従って収益が測定されることになり、IAS11 に類似したアプローチである。収益認識のタイミングがそれぞれのアプローチで異なるケースは、サービス業、製造業、長期請負契約のケースであり、いずれのケースも Critical Events Approach によればサービス契約に係る義務が履行された時点、製造が完了した時点、工事が完了した時点それぞれにおいて収益を認識するが、Continuous Approach によればサービスを遂行した時点、製造過程の進行に応じて、工事契約の進行に応じてそれぞれ収益を認識することになる。但し、スーパーマーケットのように商品売上の場合は、いずれのアプローチを採用した場合であっても、商品の売却時点で収益を認識する。

プレゼンターにより、Continuous Approach を採択する案が提起され、参加者の賛同を得た。一部の参加者からは、契約を6ヵ月ごとに更新するようなケースでは、コストをパフォーマンスの測定ベースとして用いることは適切な収益認識になるとは限らないといった意見も出さ

れた。

日本からは、次のコメントが述べられた。『収益認識方法の選択肢として、収益認識単位の「分割」を求めるという選択肢も示されている。しかし、収益認識の単位は、契約の中で当事者が決める取引の単位に依存しており、会計処理を行う側で分割したり分割しなかったり選択できるものではないのではないか。』

3. 今後の活動

次回のNSS国会議では、引き続き各国が行っている研究プロジェクトを中心に意見交換が行われる予定である。日程は9月23日となる見通しである。