

■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 19 年 6 月 14 日（木） 15 時 45 分～17 時 45 分

2. 場所 （財）財務会計基準機構 会議室

3. 議題

（審議事項）

（1） 6 月開催の IASB 会議の議事について

- リース
- 退職後給付
- 財務諸表の表示
- 概念フレームワーク

4. 議事概要

（審議事項）

(1) 6 月開催の IASB 会議の議事について

● リース

6 月 IASB 会議では、リース契約に関して、①借手の負債の測定、②借手の有する資産の使用権の測定、及び③リース契約における資産及び負債の当初認識が審議されることが説明された。

①借手の負債の測定では、リースの借手の負債は金融負債の定義を満たすとして、当初測定は公正価値による測定、事後測定は実効金利法による償却原価で公正価値オプションありとすることがスタッフから提案されていることが説明された。

②借手の有する資産の使用権の測定では、スタッフから以下のような代替案が示され、スタッフは代替案 B を提案していることが説明された。

● 代替案 A－無形資産アプローチ：

借手の有する資産の使用権は、無形資産の性格と同様であると考えられ、無形資産の会計に関する現行の基準（IAS 第 38 号、SFAS 第 142 号）と整合させるべき。→有形固定資産購入の場合に、付随する多くの権利を無形資産として処理しない理由が不明確。

● 代替案 B－リース物件の性格アプローチ

借手の有する使用権は、リース契約を通して使用することができるリース物件の性格と同様であると考えられる。従って、有形固定資産のリースは、有形固定資産の会計に関する現行の基準（IAS 第 16 号、SFAS 第 141 号、ARB 第 43 号 Ch. 9）と整合するように、当初測定及び事後測定を行うべきである。また、無形資産のリースも

（財）財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

同様である（IAS 第 38 号、SFAS 第 142 号）→スタッフ提案。有形固定資産の取得とリースという同様の取引を同様に会計処理。

- 代替案 C—セパレート・アカウンティングモデル・アプローチ

借手の有する使用权が、無形資産の性格ともリース物件の性格とも異なると考えられる、又は他の測定アプローチの採用が、意思決定により有用な情報をもたらし、増加便益が増加コストを上回る場合、借手の有する資産の使用权の及び事後測定のために、代替案 A、B とは別のモデルを開発する。この測定アプローチは、より多くの公正価値を使うことになるかもしれない。→リース物件の使用权を公正価値で測定することは非常に困難であり、コストがかかるため、便益がコストを上回らない。

③リース契約における資産及び負債の当初認識では、スタッフは、リース契約の締結による資産と負債の識別について、貸手が先にリース物件を引き渡す場合と借手が先に支払いをする場合に分けて分析を行い、リース物件の引渡し後の資産負債の識別についても分析を行った。それを受けて、資産と負債の認識は、契約締結時には認識せず、現行と同様にリース物件の引渡し／受入時に行い、契約の締結と引渡しの間リース契約は先渡契約となるがこれを認識しないスタッフ提案がなされていることが説明された。

その後の質疑応答においては、以下のような、意見が述べられた。

- 現状のファイナンス・リースのどの部分が問題で、改善するのかという点が、今回の Agenda Paper からは分からない。
- リースは最初にキャッシュ・フローがないため、借手は資産と負債を同時決定することになるが、今回の Agenda Paper では、資産と負債の測定を別々に議論しており、結果として当初認識時に資産と負債の金額がずれることで、Day1 Gain/Loss が発生する可能性があるのではないか。
- 今回の Agenda Paper では、資産と負債の測定を別々に議論しているものの、スタッフ提案に基づけば、負債の当初測定は公正価値、資産の当初認識は IAS16 に従うことで原価（＝対価の公正価値）となるので、結果として当初の資産と負債の金額は同じになるのではないか。
- 今回の議論は、以前国際対応専門委員会でリースを取り上げた際¹の議論とかなり違う印象がある。
- 今回の Agenda Paper は、プレーンなファイナンス・リースに該当する設例をもとに議論を行っているが、現行のオペレーティング・リースに該当する取引について検討する場合に、うまくいくかが分からない。

¹ 2006 年 7 月に IASB/FASB がリースの共同プロジェクトを開始する前、英国 ASB がリサーチプロジェクトとして行っていた時期に、2003 年 11 月（第 23 回）、2004 年 1 月（第 25 回）、4 月（第 28 回）、6 月（第 30 回）、11 月（第 34 回）の国際対応専門委員会でリースについて取り上げている。

（財）財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

● 退職後給付

退職後給付プロジェクト第1フェーズでは、現行の年金会計を大幅に改善すべく、4年程度で見直すことのできる項目を検討している。

5月IASB会議でのキャッシュ・バランス制度および類似の制度の議論では、以下のよう
な退職後給付に関する3つの約定の定義が暫定合意されている（5月IASB会議での詳細な
内容は、「IASB会議報告（第68回会議）」及び「第62回国際対応専門委員会議事概要」を
参照）。

(i) 確定拠出(DC)約定—分離したファンドに定額の拠出金を一旦払い込めば、現在及び
過去期間に関して企業の負う義務が全くなる給付約定。

→現行のIAS第19号に定める確定拠出制度に関する要求に従って測定。

(ii) 確定リターン約定(DR)—拠出金要件と当該拠出金に係る約定リターンから構成
される。

- 拠出金要件は、事業主に実際上の又は名目上のファンドに対して所定の実際上の
又は名目上の拠出金を支払うことを義務付け、事業主による拠出金支払いはその
債務を消滅させる。

- 約定リターンは、事業主が所定の拠出に係る、ある資産又は指標の変動にリンク
している確定リターンを提供することを義務付ける。

→公正価値で測定（拠出金要件は未払い累計額）。

(iii) 確定給付(DB)約定—一般的に、確定給付約定は勤務又は給与に従って変動する
か、あるいは、給付が支払われている間、事業主にとっての人口統計上のリスクがあ
る。

→現行のIAS第19号に定める確定給付制度に関する要求に従って測定。

6月IASB会議では、5月から継続して、キャッシュ・バランス制度および類似の制度の
議論として、①DR約定及びDB約定に関する給付の割付け、②DR約定への拠出金要件に関
する負債の測定、③インフレーションにリンクする給付約定の分類、④DRの費用の構成要
素が審議されることが説明された。

①DR約定及びDB約定に関する給付の割付けでは、(a)DR約定の下での権利未確定の給付
は、本プロジェクト第1フェーズにおいて負債を生じさせると考える、(b)DR約定の、拠
出金要素の下での給付は、たとえ給付算定式が後年に著しく高い水準の拠出金を定めてい
ても、給付算定式にしたがって勤務期間に割り付けられ、DR要素の公正価値によって生み
出される給付は、関連する拠出金が割り付けられる期間に認識される、(c)DB制度では給
付算定式が将来年度に著しく高い水準の給付を割り付ける場合には、給付算定式ではなく
定額法で給付を割り付けることがIAS19に規定されているが、給付算定式が、現在給与か
ら見て、著しく高い水準の給付を後の年度に割り付けているかの判断の際に、期待される
給与の増加を考慮すべきかについての分離した解釈指針を開発するよう、ボードがIFRIC
に対して要請することが、スタッフから提案されていることが説明された。

②DR約定への拠出金要件に関する負債の測定では、(a)DR約定における拠出金要件と約

(財)財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他
の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことは
これらの法律により禁じられています。

定リターンの両方に関する負債を、公正価値により測定すること、(b) DC 約定の拠出金要件に関する事業主の負債の測定を、引き続き、未払いの拠出金の合計額で測定することが、スタッフから提案されていることが説明された。

③インフレーションにリンクする給付約定の分類は、(a) 賃金インフレにリンクする拠出金に係る約定リターンのある給付約定は、DB に分類し、(b) 消費物価インフレなど、資産又は指標にリンクする拠出金に係る約定リターンのある給付約定は、DR に分類することが、スタッフから提案されていることが説明された。

④DR の費用の構成要素では、DR 約定の負債の変動を勤務費用（要拠出額に関する負債の当初認識＋その拠出金に係る約定リターンの当初の公正価値）と公正価値による利得／損失（負債の事後的な再測定によって生じるもの）に分解し、いずれの要素も、DR 約定のあらゆる積立資産のすべての価値変動と同様に、当期純損益の中で表示されるべきであ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。

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。

- キャッシュ・バランスプランに関する議論について、全体像が見えていない印象がある。
- 現行の DB と DC の区分に加え、DR という概念を新設したことに関し、DR の定義がはっきりしておらず、日本のキャッシュ・バランスプランのうちどのぐらいが対象になるかが分からない、キャッシュ・バランスプランの評価として DB にオプションを反映するような評価も可能であると考えられ、特殊なものを DR とする整理もできるのではないかという意見に対し、山田 IASB 理事から、第 1 フェーズでは DB 及び DC の定義を変えないことが前提とされていること、DR は DB や DC で処理しきれないものを処理するために新設されたものであること、給与の変動リスクは DB で考慮し、DR は現在給与をもとにして給与以外の要素で支給額が変動するものと考えていることが説明された。
- 制度の少しの差で、DR か DB に区分がわかれ、会計処理が大きく異なる結果となることは、問題ではないか。
- 株価指数連動の保証であれば DR がマッチするかもしれないが、日本のキャッシュ・バランスプランに多いような金利保証であれば、現行の DB により評価することが可能である。これは、運用リスクはあるが保険数理リスク（運用リスク以外）がない給付を、DR としているものと考えられるが、運用リスクとはいっても金利と株価のような違いがあるものを一律に取り扱ってよいのかという点からも検討できるものと考えられる。
- DR では人口統計上のリスクを積み立て段階では考慮しないという議論があったが、特に日本の場合、そのリスクによって給付額がかなり違ってくると思われるので、無視することはできない。
- ③インフレーションにリンクする給付約定の分類に関して、賃金インフレとそれ以外で DB か DR に区分されるようなスタッフ提案がなされているが、賃金インフレとそれ以外で本質的に違いがあるのか。

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- 給付算定式が将来年度に著しく高い水準の給付を割り付けている DB 制度について、現行の IAS 第 19 号が給付算定式ではなく定額法で給付を割り付けることを要求していることに関しては、前倒しで負債が計上されることになるため、途中で制度改訂が起これば必ず負の過去勤務費用（又は縮小）が発生することとなり、望ましくないのではという意見もある。

● 財務諸表の表示

6 月 IASB 会議で審議予定の財務諸表の表示についての論点のうち、国際対応専門委員会では、資産及び負債の報告額の変動原因に関する情報の表示について取り上げた。

この論点は、「財務諸表は、個別の資産及び負債の報告額の変動原因を、財務諸表利用者が理解するのに役立つ情報を提供すべきである」という作業原則の適用について検討するものであり、3 月 IASB 会議で審議された後（3 月 IASB 会議での詳細な内容は、「IASB 会議報告（第 66 回会議）」及び「第 60 回国際対応専門委員会議事概要」を参照）、JIG 等の IASB 及び FASB のアドバイザー・グループから得られたインプットが考慮されている。

3 月 IASB 会議では、ボードは予測価値が資産及び負債の変動に関する情報の分解表示の合理的な基礎であることには合意したが、バリュエーション・マルチプルを参照する分解表示の原則の開発には躊躇し、「持続性」や「測定の主観性」といった特徴に基づいて分解表示するという見解が示された。これに対して、6 月 IASB 会議では、分解表示の構成要素に関して、①収益又は費用として認識された金額を、予測価値を持つかどうかによって区分すること、②その場合に予測価値を持つ金額と予測価値を持たない金額双方について、それをさらに公正価値の変動と他の構成要素に分解表示すること、③収益及び費用として認識された金額に予測価値を持つかの決定に当たり、経営者が最適な立場にあることをスタッフが提案していることが説明された。

また、資産及び負債の変動情報の表示方法に関しては、計算書の注記に含まれる補足的な明細表の表示フォーマットとして、(A) 財政状態計算書の調整情報、(B) 包括利益計算書のマトリックス、(C) キャッシュ・フロー計算書及び包括利益計算書の調整情報の 3 つの代替案が示され（代替案 B 及び C の概要については、（別添）を参照）、この 3 つの代替案を討議文書に含めた上で、代替案 C を選好するスタッフ提案がなされていることが説明された。

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。

- 代替案 A のように各財政状態計算書項目の増減と利益との関係に対する質問に対しては、スタッフから、行項目レベルで財政状態計算書と包括利益計算書との関係を記述することは難しいということで、選好するスタッフ提案とはされていないことが説明された。
- 代替案 C は理解できなくもない。
- 代替案 C について、間接法のキャッシュ・フロー計算書のように、利益から出発して

（財）財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

キャッシュ・フローを説明するのではなく、キャッシュ・フロー計算書から包括利益計算書への調整情報が提供されている理由に対する質問に対しては、スタッフから、キャッシュ・フローから利益に対する調整項目が、減価償却等マイナスの調整項目はマイナスに表示されることで、より理解しやすい情報となるという観点からによるものであることが説明された。

- 分解表示の基礎として反復性が難しいから予測価値としているが、反復性と予測価値は同じではないかという質問に対しては、スタッフより、予測価値の有無も反復性の有無と同様に実務で採り入れることができるルールを作ろうとすると難しいと考えられるが、予測価値の有無に関する経営者の見方に関する情報が有用であるという利用者の意見が多かったという説明があった。
- 反復性の意味について、スタッフから、売上のように繰り返し取引がある場合と、会計基準の要請により每期公正価値により評価される場合に公正価値の変動が繰り返し報告されるような場合の2つを指すという追加説明があった。
- 予測価値の有無を作成者の判断に任せるようなスタッフ提案になっているが、これを作成者が判断することが不可能ではないか。
- 予測価値の有無で分解するのは、目的としては日本の経常損益と特別損益の区分に似ていると思われるが、経営者に予測価値の有無の判断を任せることにより、操作の余地が懸念されるのではないかという意見に対し、スタッフから、予測価値の有無に関する作成者の判断の根拠についての開示を要求する方向で検討されているという説明があった。

● 概念フレームワーク

6月IASB会議では概念フレームワークに関して、①目的に関する再審議、②質的特性：適時性の審議が予定されていることが説明された。

①目的に関する再審議では、昨年7月に公表し11月までコメント募集を行った、ディスカッション・ペーパー（DP）「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」に対するコメントを受け、目的のうち、以下のフレームワークの範囲及び利用者に関する論点について再審議を行うものであることが説明された。

- プロジェクトのこの段階で、目的は、財務諸表だけでなく財務報告に焦点を当てるべきか。（フレームワークの範囲）
- 財務報告の範囲に関するより具体的な決定は、フェーズE「表示及び開示（財務報告の境界を含む）」で取り扱われるべきか。（フレームワークの範囲）
- フェーズA「目的及び質的特性」の公開草案では、entityが一般目的の外部向け財務報告（GPEFR）の対象であることを両ボードが意図していることを説明するべきであるか。（entity perspective vs. proprietary perspective）（利用者）
- 主要な利用者グループは、引き続き現在の及び潜在的な投資家及び債権者であるべき

（財）財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

であるか。（利用者）

- 両ボードは、主要な利用者グループを全体として参照するのに、「現在及び潜在的な、(i) 投資家及び債権者、(ii) 資本提供者（capital providers）、(iii) 資源提供者（resource providers）」のうちどの用語を選好するか。（利用者）
- 政府及び規制当局は、引き続き潜在的な利用者に含まれるべきか。（利用者）

このうち、「entity が GPEFR の対象であることを両ボードが意図していることを説明するべきであるか。」の論点では、entity perspective の用語の使用は、企業を所有者と区別し、企業自身が GPEFR の対象であることを示すこと、公開草案で proprietary perspective の用語の使用を避け、フェーズ D「報告企業」のディスカッション・ペーパーで entity perspective vs. proprietary perspective の議論を行うので、DP の BC1.9 や BC1.11 での議論は削除することがスタッフ提案されていることが説明された。

②質的特性：適時性では、4 月 IASB 会議の DP の対するコメントを受けた質的特性の再審議のうち（4 月 IASB 会議での詳細な内容は、「IASB 会議報告（第 67 回会議）」を参照）、適時性に関する議論のフォローアップを審議する予定であることが説明された。その中で、適時性を目的適合性と切り離し、比較可能性、理解可能性及び検証可能性とともに補強的質的特性とするスタッフ提案がなされていることが説明された。

その後の質疑応答においては、以下のような意見が述べられた。

- 会計基準開発の際にどの利用者のニーズを考慮すべきか、という観点から利用者の範囲を決定するべきだと考える。

以 上

資産・負債の変動情報の表示に係る 6 月会議ペーパーの代替案 B、C の概要²

1. 代替案 B：包括利益計算書のマトリックス

包括利益計算書の金額 (行項目別) ① =②+③+④+⑤	予測価値を持つ変動		予測価値を持たない変動	
	公正価値の変動 (構成要素Ⅰ) ②	公正価値の変動 以外の変動 (構成要素Ⅱ) ③	公正価値の変動 (構成要素Ⅲ) ④	公正価値の変動 以外の変動 (構成要素Ⅳ) ⑤

2. 代替案 C：キャッシュ・フロー計算書及び包括利益計算書の調整情報

キャッシュ・フロー 計算書の 金額 (行項目別) ①	収益・費用	収益・費用として認識される				包括利益 計算書の 金額 (行項目別) ⑦
	として認識	非現金取引・事象				
	されない	予測価値を持つ変動		予測価値を持たない変動		
現金取引・ 事象 ②	公正価値の 変動 (構成要素Ⅰ) ③	公正価値の 変動以外の 変動 (構成要素Ⅱ) ④	公正価値の 変動 (構成要素Ⅲ) ⑤	公正価値の 変動以外の 変動 (構成要素Ⅳ) ⑥	⑦ =①-②+③+ ④+⑤+⑥	

以 上

² IASB 6 月会議向けオブザーバー・ノート (AP3B) を基に、ASBJ 事務局にて整理。