

## IASB会議報告（第80回会議）

IASB（国際会計基準審議会）の第80回会議が、2008年6月17日から20日までの4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財務諸表の表示、②概念フレームワーク（構成要素）、③公正価値測定（専門家諮問パネル会議の報告）、④公正価値測定、⑤今後の作業計画、⑥プライベート企業のための国際財務報告基準（IFRS）（従来の中小規模企業の会計基準）、⑦国際財務報告基準解釈指針委員会（IFRIC）の活動状況、⑧IFRS第5号（売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業）の改訂、⑨IFRSの年次改善及び⑩採掘産業についての検討が行われた。また、教育セッションでは、米国財務会計基準審議会（FASB）が2008年6月に公表した財務会計基準書（SFAS）第133号（派生商品及びヘッジ活動に関する会計処理）の改訂を目指す「ヘッジ活動の会計処理（accounting for hedging activity）」の内容について、FASBのスタッフから説明があった。

IASB会議には理事13名が参加した（欠員の理事が1名）。本稿では、これらのうち、①から⑦に関する議論の内容を紹介する。

### 1. 財務諸表の表示

今回は、2008年4月のFASBとIASBとの合同会議において、2011年6月までにこのプロジェクトを完成させるために、取り扱う範囲を大きく変更することが合意されたことを受け、①それらの内容の確認及び②ディスカッション・ペーパー公表のために詰めるべき事項についての議論が行われた。なお、ディスカッション・ペーパーは2008年9月に公表される見通しで、また、公開期間は半年ほどとなる予定である。

#### (1) プロジェクトの範囲の変更

従来このプロジェクトでは、包括利益計算書において、その他包括利益の区分と当期利益の計算をできるようにするために現在の報告モデルを維持する短期的な達成目標とその他包括利益及び当期利益を廃止してしまう長期的な達成目標の2つをディスカッション・ペーパーに含めることを前提に議論がなされてきた。しかし、2011年6月までにプロジェクトを完成させるためには、短期的な達成目標に限定すべきということが2008年4月の合同会議で合意されている（ただし、長期的な達成目標についても簡単に記述することとされている）。今回は、これを受けて、ディスカッション・ペーパーの中での取扱いについて、次のような点が暫定的に合意された。

- (a) ディスカッション・ペーパーでは、どのような項目をその他包括利益とすべきか、また、当期利益をサブトータルとして表示するかどうかといった論点は扱わない。そのため、現行のIFRSがそれぞれのIFRSで個別にその他包括利益として表示することを求めている項目（損益）はそのままその他包括利益として表示されることになり、また、

リサイクリングというメカニズムも維持した包括利益計算書のみがディスカッション・ペーパーに含まれることになる。

- (b) 包括利益計算書は、末尾を包括利益とする一計算書方式のみとし、その他包括利益は、事業や財務といったセクションと同等のレベルで、当期利益の後に税引後の金額で表示される。なお、その他包括利益を構成する項目については、それらがどのカテゴリー（営業、投資、財務収益及び財務費用といった区分）に属するかを括弧書きすることが求められる。
- (c) 法人所得税は、継続事業、廃止事業、その他包括利益を構成する項目及び直接資本の部で認識される項目に配分される。同一期間内で、これらの項目にどのように法人所得税を配分するかに関するガイダンスは、近日中に公表される予定の I A S 第 1 2 号（法人所得税）の改訂公開草案の中で明示する。
- (d) 法人所得税は、財政状態計算書（法人所得税資産及び負債）及びキャッシュ・フロー計算書においては、事業（business）及び財務（financing）などと同列な 1 区分として表示する。また、法人所得税費用と会計上の利益との関係を説明する調整表の開示要求は I A S 第 1 2 号の改訂公開草案に含まれる予定である。

このほか、このプロジェクトのこれまでの過程で拡大している検討範囲を縮小する必要があるとの認識から、本プロジェクトは財務諸表の本体の表示に重点を置き、注記などによる開示については極力範囲を縮小することとされた。この結果、次の項目については、本プロジェクトで扱わないこととされた。

- (a) 資本の部の変動計算書（statement of changes in equity）は変更しない。
- (b) 資本管理（capital management）及び測定の不確実性（measurement uncertainty）に関する追加開示は求めない。
- (c) 1 株当たり利益の表示については扱わない。
- (d) 財政状態計算書において資産と負債を、また、包括利益計算書において収益と費用をどのようなときに相殺すべきかについての検討は行わない。また、資産及び負債の測定基礎に関する開示も扱わない。しかし、これらは、公開草案の段階で、扱うかどうかを検討する。
- (e) セグメント情報の拡充は扱わないが、この問題を公開草案で扱うべきかどうかに関してコメントを求めることとする。

## (2) その他の検討事項

ディスカッション・ペーパーの公表に向けて、上記以外で次のような事項が暫定的に合意された。

- (a) キャッシュ・フロー計算書から包括利益計算書との差異を説明する調整表の区分表示する項目を次のように変更することが合意された。
  - ・「収益に影響しないキャッシュ・フロー」欄を調整表から削除する。

・調整表の出発点として用いられるキャッシュ・フロー計算書の情報から所有者セクション（したがって、所有者との間のキャッシュ・フローの情報）を除外する。従来の議論では、調整表の表示欄を、下記の4欄に区分表示することが暫定的に合意されていた。

- ① 収益に影響しないキャッシュ・フロー
- ② 経過項目及び規則的配分
- ③ 反復的な価値の変動及び
- ④ 反復的な価値の変動以外の再測定

今回、スタッフからは、調整表の目的は、現金ベースと発生主義ベースの収益及び費用の差異に関する情報を提供することが目的であるため、収益及び費用に関連しない企業の所有者持分のキャッシュ・フローを除外することによって調整表の目的がより効率よく達成できるという視点から、所有者持分のキャッシュ・フローを示す「収益に影響しないキャッシュ・フロー」欄を調整表から削除することが提案され、これが暫定的に合意された。なお、この改訂の前提として、「当期の収益には影響しないが別の期の収益に影響するキャッシュ・フロー」は、「収益に影響しないキャッシュ・フロー」欄ではなく「経過項目及び規則的配分」欄に含めることが想定されている。これを受けて、調整表の4つの区分表示項目から「収益に影響しないキャッシュ・フロー」欄を削除するとともに、「経過項目及び規則的配分」を「再測定以外の資産及び負債の変動(changes in assets and liabilities not attributable to remeasurements)」と改称することが暫定的に合意された。また、これに伴う帰結として、調整表の出発点となる金額から所有者持分に関連するキャッシュ・フローが除外されることとなった。

(b) 廃止事業セクションの分解表示

廃止事業セクションの内訳をどのように分解して表示するかについて、特定の表示規定を設けないことが暫定的に合意された。これによって、企業は、分解表示の目的（すなわち、財務諸表の利用者が将来キャッシュ・フローを予測する際に有用と考えられる追加情報の提供となる場合には、分解表示がされるべきである）に沿って、必要と判断した場合には、追加の分解情報を開示することが可能となる。

(c) バスケット取引の分解表示

バスケット取引とは、複数の資産又は資産と負債の組合せから構成される1つの取引で、当該取引に含まれる資産又は資産と負債の組合せが複数のカテゴリーに属している取引を指している。バスケット取引によって生じる資産及び負債、収益及び費用などをそれらが属する複数の区分に分けて表示すべきか、それとも配分せずに1つの区分に一括して表示するかどうかについては、2007年10月に議論が行われ、バスケット取引の結果は、それらを構成する資産又は負債が区分される複数の区分に配分して表示すべきことが暫定的に合意されていた。その際に、バスケット取引の各カテ

ゴリーへの配分方法を検討することがスタッフに指示されていた。

今回、これを受けて、各カテゴリーへ配分するいくつかの方法及び配分しない方法が提示された。議論の結果、2007年10月の暫定合意を変更し、ディスカッション・ペーパーでは、予備的見解として特定の方法を示すのではなく、配分をしない方法を含む配分の代替案を示し、コメントを求めることとされた。

(d) 外貨建取引の表示

このプロジェクトを2011年6月までに完成させるために、その他包括利益については、現行IFRSにおいてその他包括利益で表示すべきとする規定のある損益についてはそれらの規定に従うこととされた。このため、為替換算調整勘定については、現行IAS第21号の規定に基づき、包括利益計算書ではその他包括利益の一項目として表示される。

今回議論されたのは、為替換算調整勘定以外の①外貨建取引に係る損益及び②機能通貨以外で記帳されている子会社等の財務諸表を機能通貨へ平均レートなどを用いて換算する際に生じる損益の取扱いである。議論の結果、これら損益は、それらが発生する基となった資産又は負債が財政状態計算書において所属するのと同じセクション又はカテゴリーで表示することが暫定的に合意された。

## 2. 概念フレームワーク（財務諸表の構成要素）

今回は、財務諸表の構成要素のうち、負債の定義に関する議論が行われた。今回は、負債の定義で残っている問題として、①法令による要求と負債としての認識に関する問題及び②負債の存在の不確実性の取扱いの2点が議論された。これらの論点の多くは、IAS第37号（引当金、偶発負債及び偶発資産）の改訂の議論と重複しているが、ここでの議論は概念的なレベルに絞られている。このほか、これまでに達した暫定合意の内容の要約についても議論され、承認された。また、FASBも同様な内容を議論し、IASBとほぼ同じ結論に達している。さらに、負債の定義に関しては、負債と資本の区分に関するプロジェクトでの検討との関係については、今後同プロジェクトの進展に応じて議論されることになる。

なお、2007年12月の会議で、負債の定義として、暫定的に次のものが合意されており、今回は、これを前提として議論が行われた。

「企業の負債とは、当該企業に対して強制力のある現在の経済的義務である。

- (a) 「現在の」とは、経済的義務が、財務諸表日に存在していることを意味する。
- (b) 「経済的」義務とは、直接的に又は間接的に、単独又は他の経済的義務とともに、キャッシュ・アウト・フローの生成又はキャッシュ・イン・フローの減少をもたらす能力を持つものである。
- (c) 義務は、法的又はそれと同等の手段によって企業に対して「強制できる」ものなので、

義務は、企業と企業がしなければならないこととをリンクさせる。」

### (1) 法令による要求と負債としての認識

ここでの論点は、法令が負債を生じさせる状況を明確にすることである。

具体的には、①環境債務（ある一定量以上の二酸化炭素を排出した場合には罰金を支払わなければならないという規則がある場合）、②法定の製品保証（照明設備を製造販売するには、ある一定時間照明設備が機能することを保証しなければならないという法令が存在する場合）及び③スピード違反（配送業者が、その従業員がスピード違反をした場合には、その罰金を肩代わりすることに合意している場合）という3つの例が検討された。

この問題に関する一般原則は、企業が活動を行う場合には、その地域で施行されている法令に準拠しなければならないが、企業が当該法令に違反するか、又は、法令の要求を満たさなければならない事象が生じない限り、政府や第三者が企業に対して法令の要求を強制することはできない、というものである。

議論の結果、法令の存在と負債の認識に関して次の点が暫定的に合意された。

- (a) 企業は、まだ施行されていない法令に従わなければならないという現在の無条件債務は有していない。
- (b) 企業は、予測される将来の行動あるいは意図に対しては現在の無条件債務を有さない。
- (c) 企業は、法律に従わなければならないというだけの理由で、経済的資源を移転しなければならない現在の無条件債務を有さない。債務を生じさせる事象がそのほかに起こらなければならない。
- (d) 企業が法令に違反した場合又は債務を生じさせる事象が起こった場合には、決算日において現在の無条件債務を有している。
- (e) 法令が企業に対してリスク保護 (risk protection) の提供を要求する場合には、企業は、関連する条件付債務を持つ無条件債務（待機債務）を有している。当該要求は、明示的でない契約上の義務を2当事者間に生じさせる結果となる。
- (f) 企業は、法令に従って生じる他者のリスクを負担することに別途同意するならば、関連する条件付債務を持つ無条件債務を有している。

### (2) 不確実性の取扱い

ここでの論点は、負債の存在に関する不確実性に概念フレームワークとしてどのように対処するかである。拘束力のある契約の場合では、負債の定義が満たされているかどうかの不確実なことはほとんどなく、したがって、不確実性の存在によって、負債の定義が満たされているかどうか不明確になる事態が生じるのは非常に稀な場合である。不確実性は、負債の存在を示す証拠が不足しているか、事実が明確でないかに起因して生じる。

概念レベルにおいて、この不確実性に対してどのように対応するかについては、3つの代替案が考えられる。

- ① 定義の一部に組み込む
- ② 定義に付随する適用ガイダンスに組み込む及び
- ③ 認識規準で取り扱う

議論の結果、第二の代替案を採用することが暫定的に合意された。その理由は、資産又は負債の存在に関する不確実性は、要素の定義が満たされたか否かによって対処されるべきであり、したがって、不確実性は、定義がどのようにして適用されるか、すなわち、定義を適用する際の付随するガイダンスによって対処されるべきであると考えられたためである。

3つの代替案の概要を示すと次のとおりである。第一の代替案は、不確実な項目がいつ定義を満たすのかということについての追加的な規準を定義に含めようというものであるが、発生が稀な事態を定義に織り込むことによって定義自体が複雑になるおそれがある。第二の代替案では、不確実な状況が生じた場合に、負債が存在するかどうかを判定するための手順をガイダンスとして示すことになる。設例などを用いて負債の存在の判断をどのように行うかを示すこともできる。さらに、「起こる可能性 (likelihood)」という概念を用いることを避けることもできる。第三の代替案は、新たな概念やガイダンスを開発する必要がなく、認識のためのある一定の規準を示し、それによって不確実な項目の認識を排除できるという利点がある。しかし、認識の段階まで進むということは、債務の存在が不確実な事項が負債の定義を満たしたとみなさなければならず、負債の定義との関係で混乱を招くおそれがある。

さらに、負債の存在に不確実性がある場合にどのように定義を適用するかについて議論が行われた。そこでは、①反証となる証拠がない限り負債は存在しないと見る方法、②期末における状況を評価して負債が存在するかどうかを判断するという方法及び③負債の存在を示す何らかの証拠があれば負債は存在すると想定するという方法が検討され、第二の方法が適切と判断された。そして、いったん負債が存在すると判断された場合には、負債の金額に関する不確実性は測定において考慮されることになる。

### (3) 負債の定義の改訂

冒頭に示した負債の暫定的な定義に関して次の2点の修正を行うことがスタッフに指示された。

- (a) 定義の中の「経済的義務」は無条件であることを明確にする。「企業の負債とは、当該企業に対して強制力のある現在の無条件な経済的義務である。」
- (b) 定義を補完する説明文の「経済的義務とは、直接的に又は間接的に、単独又は他の経済的義務とともに、キャッシュ・アウト・フローの生成又はキャッシュ・イン・フローの減少をもたらす能力を持つものである」という定義の下線部分を「経済的資源の提供」に置き換える（これは、経済的義務には、待機状態でいるなどといった役務の提供も含まれるようにするためである）。

### 3. 公正価値測定（専門家諮問会議の報告）

金融安定化フォーラムの要請により、IASBは、専門家諮問パネル（expert advisory panel）を設置し、市場が活発でなくなったときに金融商品をどのように評価するかに関するガイダンスを強化するための検討を行うことを開始した。その第1回目の会合が2008年6月13日に開催され、そこでの議論がスタッフから報告された。

今回の会議では、現在の市場状況の下で実務上遭遇するであろう特定の評価及び開示に関する問題が議論されたが、測定に関連する事項として取り上げられたのは、次の事項である。

- (a) 評価技法の選択
- (b) 評価モデルの較正（calibration）
- (c) 第三者の建値の利用
- (d) 評価モデルに対する調整
- (e) 「観察可能な（observable）」及び「重要な（significant）」インプットの意味
- (f) 活発な市場と不活発な市場の区別
- (g) 強制取引（forced transactions）と清算売却（distressed sales）
- (h) 自分自身の信用リスクの変動の測定

公正価値の開示に関連する項目として取り上げられたのは、次の項目である。

- (a) 公正価値のヒエラルキーを用いた開示
- (b) 評価技法、インプット、感応度及びレンジに関する開示

さらに、今後の予定として、今後数週間のうちに、同パネルの一部のメンバーで、実務上の問題をより深く議論し、それらの結果をパネルのメンバー全員に報告する予定であることが報告された。今後の議論では、測定に関する問題が始めに検討される予定である。

### 4. 公正価値測定

2008年4月のFASBとIASBの合同会議で、2011年6月末までにこのプロジェクトを完了するために、IASBでのこの問題の検討では、SFAS第157号（公正価値測定）の根本的見直しはせず、この基準の考え方を採用する（出口価値、市場参加者の視点、最有効利用及び主要市場の採用）ことが決定された。また、概念的な部分の検討は概念プロジェクトに移行することも併せて合意されていた。

今回は、これを受けて、①公正価値測定のディスカッション・ペーパーでIASBが表明していた予備的見解をそのまま採用し、さらなる検討を行わない事項と、②今後検討を行う事項についての議論が行われた。

議論の結果、次の3点については、ディスカッション・ペーパーの予備的見解をそのまま採用し、さらなる検討を行わないことが暫定的に合意された。

- (a) 測定対象となる資産及び負債に特有の特性を公正価値測定に当たり考慮すること（例えば、資産又は負債の条件や所在場所、さらに資産の利用に関する制限など）。（ディスカッション・ペーパーの論点5）
- (b) 公正価値には、取引費用を含めないこと。（ディスカッション・ペーパーの論点5）
- (c) 公正価値のヒエラルキーを用いること（例えば、SFAS第157号の3つの階層）。（ディスカッション・ペーパーの論点8）

ただし、もし、受領したコメントの分析の結果、文言の改善を図った方がよければ、その限りにおいて上記3項目についても見直しが行われる。

今後検討を行う事項は次のとおりである。

- (a) 出口価値による測定の目的
- (b) 資産の最有効利用（highest and best use）
- (c) 主要（又は最有利）市場に基づいた測定
- (d) ビッド・アスクの спреッド内にある価格に基づく測定（市場仲値及びこの概念をすべての階層で用いるかどうか）
- (e) 当初における損益（day one gains and losses）の認識
- (f) 負債の評価における不履行リスクの考慮
- (g) 負債の公正価値の定義（決済金額と譲渡金額）
- (h) 開示
- (i) 適用ガイダンス

## 5. 今後の作業計画

四半期に1度行っている作業計画の見直しが行われた。特に、今回は、2008年4月に合意された覚書（MOU）のアップデートの内容を反映し、MOUの対象プロジェクト（収益認識、財務諸表の表示、公正価値測定、連結、退職後給付、認識の中止、資本と負債の区分、リース及び金融商品（現行基準の置換））9項目については、金融商品（現行基準の置換）を除き、2011年6月までにプロジェクトが完成する作業計画が立てられた。今後は、MOU対象9項目の完成を最優先とするものの、プライベート企業のためのIFRSや保険会計などの従来からのプロジェクトにも配慮することとされている。具体的な作業計画については、末尾の一覧表を参照されたい。

## 6. その他

### (1) プライベート企業のためのIFRS



従来は、中小規模企業（SME）の会計基準と呼んでいたが、SMEという用語が必ずしもこの規準が対象としている企業群を適切に示していないため、「プライベート企業のためのIFRS（IFRS for private entities）」と改称され、プロジェクトの名称も変更された。現在、このプロジェクトでは、2009年上半期での最終基準の公表に向けて、セクションごとに受領したコメントの内容を検討している。今回は、セクション4（貸借対照表）から12（たな卸資産）までが検討された（議論の詳細については割愛する）。

## **(2) IFRIC（解釈指針の承認）**

今回の会議では、次の2つの解釈指針が承認された。特に、IFRIC第15号に対しては、再公開を求めるコメントが寄せられたが、IFRICは、公開草案からの変更点は新たなモデルの導入ではなく、IAS第11号（工事契約）とIAS第18号（収益）との関係をより明確にしたものであって、再公開の必要性はないと判断している。今回、IASBもIFRICの判断を支持し、最終の解釈指針として承認を行った。

- (a) IFRIC第15号「不動産の建設のための契約（agreement for the construction of real estate）」
- (b) IFRIC第16号「在外事業に対する純投資のヘッジ（hedges of a net investment in a foreign operation）」

以上

（国際会計基準審議会理事 山田辰己）

\* 本会議報告は、会議に出席された国際会計基準審議会理事である山田辰己氏より、議論の概要を入手し、掲載したものである。

IASB作業計画(2008年6月30日時点)

以下のタイムテーブルは、文書の公表日についての、現在の最善の予測である。発効日の設定の際にボードはすべての関連する要因を検討するが、改訂版及び新基準の発効日は通常公表日の6-18ヵ月後である。適切な状況では、新基準の早期適用が認められる。現在コメント募集中の文書は、Open to Commentのページにて閲覧が可能である。: <http://www.iasb.org/Open+to+Comment>

	直近に公表された文書	公表予定日					最終文書の公表予定
		2008 Q3	2008 Q4	2009 H1	2009 H2	2010	
<b>アクティブ・アジェンダ</b>							
<b>新基準及び主要プロジェクト</b>							
共通支配下の取引							TBD
連結(注1、注2)			ED		IFRS		
排出権取引(注2)					ED	IFRS	
公正価値測定ガイダンス(注1)	DP			ED		IFRS	
財務諸表の表示(注1、注2)		DP				ED	2011
政府補助金等(注3)							TBD
プライベート企業のためのIFRS	ED			IFRS			
法人所得税(注1、注2)			ED			IFRS	
保険契約	DP				ED		2011
リース(注1、注2)			DP			ED	2011
負債(注4)	ED					IFRS	
経営者による説明	DP		ED		CG		
退職後給付(年金を含む)(注1)	DP				ED		2011
収益認識(注1、注2)		DP			ED		2011
<b>基準の改訂</b>							
年次改善		ED		IFRS			
一株当たり利益—短期コンバージェンス(IAS33)(注2)		ED			IFRS		
金融商品: 適格なヘッジ項目(IAS 39)	ED	IFRS					
IFRSの初度適用(IFRS 1): 追加の免除規定		ED			IFRS		
ジョイント・ベンチャー	ED			IFRS			
売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業(IFRS 5)(注2)		ED		IFRS			
関連当事者開示(IAS 24)	ED		IFRS				
株式報酬: グループ企業による現金決済型の株式報酬取引(IFRS2とIFRIC11)	ED			IFRS			
<b>概念フレームワーク</b>							
・フェーズA 目的及び質的特性	ED			Final chapter			
・フェーズB 構成要素、認識					DP	ED	2011
・フェーズC 測定				DP		ED	2011
・フェーズD 報告企業	DP				ED		TBD
・フェーズE 表示及び開示							
・フェーズF 目的(purpose)及び地位							
・フェーズG 非営利企業に対する適用							
・フェーズH 残りの論点							
<b>リサーチ・アジェンダ</b>							
認識の中止(注1、注2)							TBD
採掘産業			DP				TBD
金融商品(現在の基準の置替え)(注1、注2)	DP						TBD
無形資産(注6)							TBD
負債と資本(注1、注7)	DP				ED		2011

**略語について:**

DP ディスカッションペーパー

CG ガイダンスの完成

ED 公開草案

IFRS 国際財務報告基準

TBD 当初文書の形式(DP又はED)が未定

**注:**

- 1 このプロジェクトは、FASBとIASBが基準設定のコンバージェンスを示すために達成することを合意したマイルストーンが示されている覚書(MoU)の一環である。
- 2 プロジェクトは、FASBとの共同プロジェクトとして行われている。
- 3 このプロジェクトの作業は、一時停止されている。
- 4 「負債」プロジェクトは、IAS第37号の修正案を取り扱う。
- 5 IASBとFASBは、プロジェクトの個々のフェーズが完了次第、その概念フレームワークのセクションを改訂する。
- 6 2007年12月、IASBは本プロジェクトをアクティブ・アジェンダに追加しないことを決定した。
- 7 プロジェクトは、FASBとの「修正共同プロジェクト」として行われている。