

## 第 75 回 国際対応専門委員会議事概要

日時 平成 20 年 12 月 5 日（金） 10 時 00 分～11 時 30 分

場所 （財）財務会計基準機構 会議室

### （審議事項）

#### （1）公開草案「初度適用者に対する追加的な免除規定」（IFRS 第 1 号改訂案）について

2008 年 3 月の IASB 会議にて、2011 年に IFRS を採用するカナダの設定主体である AcSB のスタッフにより、これからの IFRS の初度適用にあたって、主として 2005 年 1 月の欧州での IFRS 採用を前提とした規定の改訂やさらなる移行にあたっての免除規定の提起がされた。IASB では、3 月、5 月及び 9 月に審議を行い、9 月 25 日に IFRS 第 1 号改訂公開草案「初度適用者に対する追加的な免除規定」（本公開草案）として公表された。コメント募集期間は 2009 年 1 月 23 日までである。

事務局より、全般的な公開草案の内容（別紙 1 参照）の説明を行った後、質疑応答が行われ、以下のような質問及び意見が述べられた。

- IASB には、初度適用の際の免除規定を設けることの判断基準があるのかという質問に対しては、山田 IASB 理事から、特段判断基準がなく、今回は AcSB のスタッフからの個別の論点に関する提案に IASB が同意したものであるという回答があった。
- 旧会計基準に基づき IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」と同じ判断を行っていた場合に、初度適用時の再評価を免除する提案の背景に対する質問に関しては、IFRS 初度適用の際には、その時点で発効している IFRS を適用することが原則であるが、従前に IFRS と同一の規定に基づき判断が行われていた場合には、IFRS 移行時に同じ判断をもう一度行う必要がないという判断のタイミングの問題であるという回答があった。
- 料金規制産業の（IFRS では計上できない金額を含むかもしれない）旧会計基準に基づく有形固定資産の簿価をそのまま IFRS 移行日での簿価としてもよいという免除規定案と、IFRIC で議論された SFAS 第 71 号「ある種の法的規制がもたらす影響の会計処理」等の料金規制産業の論点との関係についての質問に対しては、事務局から、IFRIC で議論された論点は料金規制によって資産又は負債が計上されるかというものであり、今回の有形固定資産の簿価の論点とは直接的には関係しないが、有形資産の減価償却を通じて、コスト回収の観点から料金に影響を与えるのではないかという説明を行った。

- 上記の料金規制産業の免除規定は、概念フレームワークの資産の定義を満たさない資産の計上を認めることになるという意見に対しては、山田 IASB 理事から、過去の記録を遡っての修正再表示が難しいという理由で、減損を条件に例外を作ったものであるという説明があった。
- 料金規制産業によっては、政策的に減価償却を早めることがあり、IFRS 適用の際に問題になると思われるが、他の国で問題になっていないのかという質問に対しては、山田 IASB 理事からは、料金規制産業についてこれまで包括的に議論されていないが、指摘の点について論点となったことはないという回答があった。また、鶯地 IFRIC 委員からは、IFRIC で主として議論になったのは SFAS 第 71 号等の料金規制によって資産又は負債が計上されるかであり、その過程で料金規制産業そのものについての IFRIC の提案を IASB に行うかどうかの議論があったが、各国の政策による部分があり、国際基準とすることになじまないため提案をしない結論となったことが説明された。
- 米国では、概念フレームワークと整合させるため、成功支出法(successful efforts method) を強制する SFAS 第 19 号「石油・ガス産出会社の財務会計と報告」を公表した。しかし、従前全部原価法 (full cost method) を採用する中小の石油ガス企業の株価が下落したという実証研究の結果及び全部原価法の廃止の反対が強く、全部原価法の廃止を停止<sup>1</sup>した経緯がある。今回の全部原価法を採用する企業に対する免除規定により、IFRS においても、概念フレームワークの資産の定義を満たさない資産の計上を認めることになる。
- (別紙 1) の「料金規制産業に属する企業の有する有形固定資産には自己資本に対する資本コスト相当額が含まれている場合がある」という記述は、資本に組み入れた上で適正利潤をあらかじめオンバランスし、利益が出ない構造になっていたと考えられる。IFRS 適用後に取得した有形固定資産には資本コスト部分が計上できないため、利益が出ることとなり、IFRS 適用前後で料金規制の整合性をどのように取るかが問題になる。

審議の結果、上記公開草案に対しては、特段コメントを提出しないことが確認された。

## (報告事項)

### (1) 11 月 IASB 会議報告

山田 IASB 理事から、2008 年 11 月 IASB 会議での以下の議題の審議について、IASB Update を用いて報告がなされた。

---

<sup>1</sup> SFAS 第 26 号「石油・ガス産出会社に対するある会計要件の延期－ SFAS 第 19 号改訂－」による。

議題	主な内容
世界的な金融危機	<ul style="list-style-type: none"> <li>公開円卓会議（11月14日ロンドン、11月26日ノーウオーク、12月3日東京）</li> <li>金融商品の認識及び測定のプロジェクトを正式な議題とする決定</li> <li>金融商品に関する教育セッションー10月末の欧州委員会からのIAS第39号改訂の要求項目について</li> </ul>
世界的な金融危機ー連結	<ul style="list-style-type: none"> <li>オプション及び転換金融商品の扱い</li> <li>二重の役割（本人と代理人）を持つ場合の扱い</li> <li>仕組企業（structured entities）に対する支配の評価</li> <li>グループの構造及び資産等に対する制限についての開示</li> <li>IAS第27号の個別財務諸表に関する規定の扱い</li> <li>その他（経過規定、コメント期間）</li> </ul>
世界的な金融危機ー認識の中止	<ul style="list-style-type: none"> <li>認識の中止に関する2つのアプローチの検討。</li> </ul>
概念フレームワーク	<ul style="list-style-type: none"> <li>測定：測定属性とそれを特定の対象物の測定属性として指定するための条件を示すというアプローチ</li> <li>報告企業：ディスカッション・ペーパーに対するコメント分析</li> </ul>
公正価値測定	<ul style="list-style-type: none"> <li>デイワン損益</li> </ul>
資本の特徴を持つ金融商品	<ul style="list-style-type: none"> <li>審議の基礎とする、無期限アプローチと基本的所有アプローチの検討</li> </ul>
リース	<ul style="list-style-type: none"> <li>リース期間、購入オプション、変動リース料及び残価保証</li> <li>当初認識時以降の測定</li> <li>リースの表示</li> <li>サブリース</li> </ul>

以上の議題以外に、国際財務報告解釈指針委員会（IFRIC）の論点（IFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」の発効日と移行規定、IFRIC第17号「非現金資産の株主への分配」、IFRICの活動状況）プライベート企業のためのIFRS、退職後給付（ディスカッション・ペーパーに対するコメント分析）、関連当事者、基準諮問会議（SAC）の報告の審議が行われたことが報告された。

（IASB会議報告については当委員会ホームページ

<http://www.asb.or.jp/html/iasb/minutes/2008.php>を参照。）

その後に行われた質疑応答では、以下のような質問及び意見が述べられた。

- 10月13日に公表されたIAS第39号及びIFRS第7号改訂「金融資産の再分類」に関

## 報告事項（3）

して、評議員会が IASB のデュー・プロセスを一時停止することを認める決定を行ったこと  
の背景及びデュー・プロセスの見直しをするのかどうかという質問に対して、山田 IASB 理事から、デュー・プロセスの見直しを行う予定はないこと、10月15日に開催された欧州の会計規制委員会（ARC）で IAS 第 39 号の該当箇所をカーブアウトすることが審議される予定があり、その時点までに公開草案でなく基準の改訂を行う必要があったことが説明された。

- 今回の緊急危機の教訓を踏まえ、金融商品を全面公正価値評価していたならば企業の意思が伝わったろうかという疑問、及び負債の評価も全面公正価値とするのかという質問に対しては、山田 IASB 理事から、今回のラウンドテーブルで公正価値評価をやめるという意見聞かなかったこと、専門家諮問パネルでも流動性がなくなった市場でも判断の必要があるが公正価値評価はできるという結論になったこと、欧州だけの問題でないため FASB と連携して金融危機の問題に対処していること、負債の公正価値についてはラウンドテーブルで議論がなされていないので、これからの議論になるという説明があった。
- 金融商品を全て公正価値で評価することには反対であるという意見に対し、山田 IASB 理事から、金融商品の会計基準をルールベースから原則ベースにして、簡素化し理解しやすいものにしてほしい、ヘッジ会計が使いづらいという要請に対して、簡素化する方法として公正価値で測定する方向を指向していること、究極的な全面公正価値に賛同が少ないことは事実であるが、ある程度の簡素化についてはそれなりの賛同を得られていると理解しているという説明があった。
- 会計基準を簡素化することも重要であるが、財務報告の目的の達成にかなうものでなければならぬ。

以 上

## IFRS 第1号改訂公開草案「初度適用者に対する追加的な免除規定」

### 1. 背景

2008年3月のIASB会議にて、2011年にIFRSを採用するカナダの設定主体であるAcSBのスタッフにより、これからのIFRSの初度適用にあたって、主として2005年1月の欧州でのIFRS採用を前提とした規定の改訂やさらなる移行にあたっての免除規定の提起がされた。IASBでは、3月、5月及び9月に審議を行い、9月25日にIFRS第1号改訂公開草案「初度適用者に対する追加的な免除規定」(本公開草案)として公表された。コメント募集期間は2009年1月23日までである。

なお、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」は、2003年の公表以降、新規のIFRS及びIFRICやそれらの改訂を受けた追加の改訂により、構成が複雑になってしまっている。そのため、2007年の年次改善プロジェクトの一環としてIFRS第1号の再構築(restructuring)が行われ、2008年11月27日に改訂IFRS第1号として公表された。本資料においては、本公開草案と同じく再構築前の項番号を参照しているが、適宜、再構築後のIFRS第1号における(又は、おいて想定される)項番号も脚注等にて補足する。

### 2. 提案内容

本公開草案の提案内容は以下のとおりである。

#### (1) 資産のみなし原価に関する免除規定

- 全部原価会計を採用する石油ガス開発に携わる企業に関して、
  - 探査及び評価資産や、開発又は生産段階にある石油ガス資産について、旧会計基準に基づいて会計処理された金額を、みなし原価とする取扱い。(第19A項<sup>1</sup>)
  - 廃棄、原状回復及びそれらに類似する負債(ARO等)に関する追加の免除規定。(第25EA項<sup>2</sup>)
- 料金規制産業に属する企業の有する有形固定資産の旧会計基準に基づく簿価を、みなし原価とする取扱い。(第19B項<sup>3</sup>)

#### (2) IFRS移行前の旧会計基準にIFRSと同一の規定がある場合の免除規定

- IFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」と同一の規定が旧会計基準にあり、当該規定に基づいて、契約にリースが含まれているかどうかの判断が既にな

<sup>1</sup> 再構築後のIFRS第1号では、従前の第19項が付録D「他のIFRSからの免除規定」(基準の不可欠な一部)のD8項となったため、当該追加規定はD8A項となることが想定される。

<sup>2</sup> 再構築後のIFRS第1号では、従前の第25E項がD21項となったため、当該追加規定はD21A項となることが想定される。

<sup>3</sup> 脚注1にもあるように、再構築後のIFRS第1号では、当該追加規定はD8B項となることが想定される。

されているが、判断を行った日がIFRIC第4号での規定と異なる場合の、IFRS初度適用時の再評価を不要とする取扱い。(第25F項<sup>4</sup>)

### 3. 資産のみなし原価に関する免除規定

#### (1) 全部原価会計を採用する石油ガス開発に携わる企業に関する免除規定

##### ① 全部原価法と成功支出資産計上会計<sup>5</sup>

###### 全部原価法 (Full Cost method)

石油、ガスなどある特定分野の企業による、すべての探索採掘コストが、事業の成功・失敗にかかわらず資産計上される方式。資産化されたコストは、埋蔵量(reserves)の合計が生産されるに従って償却される。

###### 成功支出資産計上会計 (Successful Efforts Accounting)

特に石油、ガスといった採掘産業に属する企業の探索コストの会計手法、成功したプロジェクトの支出は繰り延べられるのに対して、不成功のものはただちに費用化される。資産化されたコストは、埋蔵量(reserves)が生産されるに従って償却される。

##### ② 探査及び評価資産や、開発又は生産段階にある石油ガス資産の評価 (第 19A 項)

- 旧会計基準に基づいて会計処理された金額を、探査及び評価資産のみなし原価とすることを認める。
- 旧会計基準に基づいて会計処理された開発又は生産段階の石油及びガス関連資産を、埋蔵量又は埋蔵価値を用いた比例按分によって原資産に配分して測定することを認める。→旧会計基準そのまま、会計単位を小さくする。
- ただし、減損テストが求められる。
- この免除規定を適用した場合には、その事実と原資産に配分した基礎を開示 (44B 項)

###### 質問 1—石油及びガス関連資産のみなし原価

本公開草案は、従前の GAAP に従って全部原価会計 (full cost accounting) を使用した企業が、IFRS 移行日に、企業が従前の GAAP に従って決定した金額で探査及び評価資産を測定すること、及び当該日における埋蔵量又は埋蔵価値を用いた比例按分によって、企業が従前の GAAP に従って決定したそれらの資産の金額を原資産に配分して、開発又は生産段階の石油及びガス関連資産を測定することを選択することができると提案する。

###### 質問 1

企業に対して、従前の GAAP に従って全部原価会計を使用したみなし原価のオプションの提

<sup>4</sup> 再構築後の IFRS 第 1 号では、従前の第 25F 項は D9 項となった。

<sup>5</sup> BARRON' S "Dictionary of Accounting Terms, Fourth Edition" 2005

案に同意するか？ 同意する場合の理由、又は同意しない場合の理由は何か？ 同意しない場合には、提案する代替案は何か及びその理由は？

### 質問2—石油及びガス関連資産—開示

本公開草案は、上記の質問1で記述した免除規定を利用する場合には、企業はその事実と企業が帳簿価額を原資産に配分した基礎を開示しなければならないことを提案する。

#### 質問2

石油及びガス関連資産に対するみなし原価のオプションに関連した開示規定案に同意するか？ 同意する場合の理由、又は同意しない場合の理由は何か？

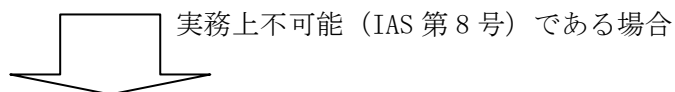
### ③廃棄、原状回復及びそれらに類似する負債に関する追加の免除規定（第25EA項）

	IFRS の遡及適用	IFRS 第1号25E項	IFRS 第1号25EA項案
IFRS 適用日の 廃棄負債	IAS 第37号に従って測定	IAS 第37号に従って測定	IAS 第37号に従って 測定
IFRS 適用日以前の 廃棄負債の見積り の変動	反映する	反映しない	反映しない
IFRS 適用日の 関連資産の 減価償却累計額	発生日に測定された廃棄負債 額と IFRS 適用日までの見積 りの変動が、関連資産の取得 原価に加味され、減価償却。	IFRS 適用日の廃棄負債額を 発生日まで割引いた額を、関連 資産の取得価額に加え、減価 償却。	なし
IFRS 適用日の 利益剰余金影響額	廃棄負債－減価償却累計額	廃棄負債－減価償却累計額	廃棄負債と同額

### (2) 料金規制産業に属する企業の有する有形固定資産（第19B項）

- 料金規制産業に属する企業の有する有形固定資産には、旧会計基準に基づき、以下のようなIAS第23号「借入費用」及びIAS第16号「有形固定資産」に準拠しない金額が含まれていることがある。
  - 自己資本に対する資本コスト相当額（資本の付加原価（imputed cost））
  - 当該資産の設置費用、並びに経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な状態にするための直接付随費用（IAS第16号第16項(b)）に関連しない費用（間接費（indirect overheads））
- 以上の金額が含まれている場合、IFRS移行日に、それを取り除くために修正再表示をするか、IFRS第1号第16項の免除規定を適用して、IFRS移行日の公正価値をみなし

原価としなければならない。



- 旧会計基準に基づく有形固定資産の簿価を、そのまま IFRS 移行日での簿価とする。
- ただし、減損テストが求められる。

### 質問 3—料金規制の対象となる事業に対するみなし原価

本公開草案は、料金規制の対象となる営業を有する企業に対する免除規定の適用を提案している。そのような企業は、(IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」で定義されているように) 修正再表示及びみなし原価としての公正価値の使用のどちらも実務上不可能な場合には、そのような営業での使用のために現在保有している、又は以前に保有していた有形固定資産の項目の帳簿価額を、IFRS 移行日におけるそれらのみなし原価として用いることを選択できる。

#### 質問 3

料金規制の対象となる営業を有する企業に対するみなし原価のオプション案に同意するか？ 同意する場合の理由、又は同意しない場合の理由は何か？ 同意しない場合には、提案する代替案は何か及びその理由は？

## 4. IFRS 移行前の旧会計基準に IFRS と同一の規定がある場合の免除規定

(1) IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」(第 25F 項、適用ガイダンス IG206 項)

- 初度適用企業は、IFRS 第 1 号第 25F 項により、IFRS 移行日時点で存在する事実と状況をもとに、IFRS 移行日時点で存在する契約にリースが含まれているかを判断できる。  
(IFRS 第 1 号改訂公開草案—関連規定の抜粋 P6IFRIC 解釈指針第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」第 6-9 項も参照)。
- 初度適用企業が、旧会計基準によって IFRIC 第 4 号で要求されるものと同じ判断であるが、IFRIC 第 4 号で要求される日以外に判断を行った場合  
→その判断を再評価する必要がないことを提案。
- 現行の日本基準には、IFRIC4 号と同一の規定がないため、今後 IFRS を採用する決定を行った企業は、この免除規定の対象とはならず、再評価を行う必要があるものと思われる。

### 質問 4—リース

本公開草案は、初度適用企業が、従前の GAAP に従って、IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」で要求されるものと同じ決定であるが、IFRIC 第 4 号で要求される日以外の日に決定を行った場合には、初度適用企業は、IFRS を適用する際に、当該決定の再評価を行う必要がないことを提案している。



**質問4**

本公開草案で記述されている状況において、契約にリースが含まれているか否かの再評価を要求しないという提案に同意するか？ 同意する場合の理由、又は同意しない場合の理由は何か？

**(2) その他の規定(BC14項)**

- 従前の会計とIFRSの違いがその会計の適用される発効日のみであり、従前の会計処理が、IFRSと同じく将来に向かっての適用を認めていた場合  
→IFRS移行日において、企業が従前の会計を再評価する必要がないようにするために、IFRS第1号を修正すべきかどうかを検討。
- 「類似の(similar)」会計でなく「同一の(identical)」会計に対して適用する必要。  
←十分な類似性が何かの判断及び実施が難しい。
- IASBは、このような場合はすでにIFRS第1号及びその他のIFRSで取り扱っており、免除規定を追加する必要があるのは、「(1) IFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」」が唯一であると結論付けた。
- 審議の段階では、IAS第17号「リースの」オペレーティングとファイナンスの区分も含まれていたが、以下の「5. カナダAcSBのスタッフ等から提起されたものの本公開草案に含まれなかった論点」にあるように、公開草案には含まれなかった。

**質問5—IFRS移行日以前における従前のGAAPによる評価**

当審議会は、従前の会計とIFRSの違いがその会計の適用される発効日のみであり、従前の会計処理が、IFRSと同じく将来に向かっての適用を認めていた場合には、IFRS移行日において、企業が従前の会計を再評価する必要がないようにするために、IFRS第1号を修正すべきかどうかを検討した。この点に関して、審議会は、何が十分な程度の類似性を構成するかを判断し実施することが非常に難しいため、このような提案は、「類似の(similar)」会計でなく「同一の(identical)」会計に対して適用しなければならないことに留意した。当審議会は、質問4で参照される状況がこの種類の救済措置が必要とされる唯一のものであると結論づけたため、そのような修正は採用しないことを決定した。

**質問5**

質問4で参照される状況は、この種類の追加的な救済措置が必要とされる唯一のものであることに同意するか？ 同意しない場合、他のどのような状況において救済措置が必要であるか、また、その理由は何か？

**5. カナダAcSBのスタッフ等から提起されたものの本公開草案に含まれなかった論点**

- IAS第17号「リース」と同一の規定が旧会計基準にあり、当該規定に基づいて、リース

をオペレーティングとファイナンスに区分している場合、IFRSの初度適用の際にリースの区分の再評価を不要とする免除規定。(「4. IFRS移行前の旧会計基準にIFRSと同一の規定がある場合の免除規定」に関連)

→最終的に不要という決定。<sup>6</sup>

- 初度適用企業が、IFRSが公正価値を決定することを要求する日に公正価値が入手可能でない場合には、IFRSの移行日より前の公正価値の遡及的な決定を禁止し、公正価値が入手可能でない場合には、企業は資産又は負債の当初の帳簿価額の使用を継続。  
→IFRS第1号の他の規定との関係で問題が生じる等の理由により削除。
- 2004年1月1日以降に発生している取引に対し、IAS第39号の認識の中止に関する規定を将来に向かって適用し、2004年1月1日より前に発生した取引の結果として、デリバティブではない金融資産又は金融負債の認識の中止を行った場合には、IFRSでは当該資産及び負債を認識してはならないという、第17項<sup>7</sup>の規定の「2004年1月1日」を「IFRS移行日」に改訂する。

→以下の理由等もあり当該項の改訂は行わない。

- IFRS移行日にすべての資産及び負債を認識すべきという、IFRS第1号の基本原則の例外は絶対的な必要性がないのであれば、設けるべきではない。
- IFRS移行日の直前に取引をストラクチャーすることがあり得る。
- 2004年というのは、IAS第39号の改訂と合わせたものであり、欧州等での初度適用に関連したものではない。

以上

---

<sup>6</sup> ASBJ スタッフ注：この決定をした2008年9月IASB会議のObserver Noteでは、不要とするスタッフ提案の理由は削除されている。IFRS第1号の適用ガイダンスIG14項(IGは再構築での変更なし)に「IFRS移行日に、借手又は貸手は、リース開始時に存在する状況に基づいてリースをオペレーティング・リース又はファイナンス・リースに区分する」とあり、結果的にリース開始時の区分を再確認するだけであるため、不要と判断されたのではないか。

<sup>7</sup> 再構築後のIFRSでは、付録B「他のIFRSの遡及適用に対する免除規定」(基準の不可欠な一部)B2項となった。