

第 81 回 国際対応専門委員会議事概要

日 時 平成 21 年 10 月 5 日（月） 15 時 30 分～17 時 00 分

場 所 （財）財務会計基準機構 会議室

（審議事項）

（1） 公開草案「料金規制事業」について

現行の国際財務報告基準（IFRS）は、料金規制から生じる資産・負債の認識及び測定に関する指針はない。しかしながら、このような料金規制の影響に対する会計（例えば、米国会計基準におけるトピック 980（規制事業）（従前の SFAS 第 71 号「ある種の法的規制をもたらす影響の会計処理」等））が、各国の会計基準の下で実際されている地域がある（カナダなど）。多くの地域からの指針の要望と、そのような地域の IFRS の採用にあたりこの論点が非常に重要なものとなるという理由から、国際財務報告解釈指針委員会（IFRIC）で取り上げられたのち、IASB では 2008 年 12 月にこの論点を議題に加え、審議を行った成果として、公開草案「料金規制事業」を 7 月に公表した。本公開草案は、11 月 20 日までコメントを募集している。

事務局からの全般的な公開草案の内容（別紙 1 参照）の説明、及び新井専門委員長からの、企業会計審議会から「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」が公表され、日本における IFRS の導入の道筋が示されたことを背景に、日本企業での IFRS の適用も考慮した上でコメントを検討する必要がある旨の説明ののち、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。

- 本公開草案の対象となる規制が行われている可能性がある業種（電気業、ガス業等）が IFRS を適用する際の取扱いに関する質問に対しては、事務局から、企業会計審議会の中間報告では、当該業種が含まれる財務諸表等規則に定める「別記事業」の IFRS 適用に関しては、別途の検討が必要である旨の記載があることが示された。
- 対象となることが想定される業種に関する質問に関しては、事務局から、主には電力ガスが想定されると考えているが、それ以外でも該当する場合には検討する必要があることが説明された。また、山田 IASB 理事からは、「規制当局が顧客を拘束する料金を設定すること」と、「その料金が企業の特定の原価を回収し、かつ、指定された利益を獲得するよう設計されていること」の双方の要件を満たす規制がされている場合のみ、本公開草案の対象範囲となることが説明された。
- 鶯地 IFRIC 委員からは、本公開草案の背景として、IFRIC での議論に関して、以下の点が紹介された。

- 数年前に最初に IFRIC で本論点を取り上げた際には、概念フレームワークに基づき資産・負債に該当するかを判断すべきという理由で、議題とされなかった。
- 昨年 IFRIC で本論点を取り上げた際には、現在料金規制の影響に対する会計が行われているカナダでの IFRS の強制適用に際し問題となっていること、資源価格が急騰したことが規制産業に大きな影響を与えたことが背景としてあった。
- IFRIC では審議の結果、IFRIC の議題とはせず IASB で検討することを提起した。IFRIC での審議においては、概念フレームワークに基づき、資産・負債に該当するかを判断すべきこと、収益認識に影響するが、新たな解釈指針により収益認識基準を簡素化しようという IASB でのプロジェクトと反するのではないか、顧客の重要が変動する可能性があり、当局が価格を設定しても必ずしも原価が回収されない可能性がある点において、資産性に疑義があるという議論があった。
- 料金規制から生じる資産・負債と、概念フレームワークの資産・負債の定義との関係に対する質問に関しては、山田 IASB 理事から、資産性・負債性に疑義がある点が認識されているので、本公開草案では、結論の背景で資産性・負債性に関して議論を行い、料金規制から資産・負債が生じる場合を明確化したことが説明された。
- また、山田 IASB 理事からは、顧客の需要の変動の論点に関して、結論の背景の BC18 及び BC19 では、顧客を個別に考えるのではなく、当局が顧客を集合体として考えていることに基づいて検討したことが説明された。
- 規制されていない企業においては資産の原価に含められない金額を、規制当局が有形固定資産や無形資産に含めるよう要求し、料金設定目的の原価となる可能性が高い時に、規制資産ではなく、有形固定資産や無形資産に含める提案に関する質問に関しては、事務局から、規制資産は他の資産と区分して表示しなければならないが、この場合には、規制資産に該当する（規制されていない企業においては資産の原価に含められない）金額を、有形固定資産や無形資産から分離することが困難であるために提案されたこと、事後測定には影響があることが考えられる旨を回答した。
- 関連する業界との協議の予定に関しては、事務局から、関連する業界と会合を持ち意見等を聴取する予定であること、その上で、ASBJ の立場としてコメントする必要があるかどうかを事務局で検討し、次回の専門委員会にて審議をお願いしたい旨が説明された。

上記の議論の結果、公開草案に対するコメント案については、コメントするか否かも含めて、次回の本専門委員会でも引き続き審議を行う予定である。

(2) 公開草案「IFRS の年次改善」について

IASB では、緊急ではなく、小幅な IFRS の改訂を扱うための年次のプロセス（「年次改善プロセス」）を導入している。このプロセスで扱われる論点は、国際財務報告解釈指針委員会

（IFRIC）や、スタッフ又は実務に携わる者からの提案によってもたらされた事項から生じるものであり、IFRS 間の矛盾点や、表現の明確化が必要な点に焦点をあてるものである。IASB は、今回で３回目となる年次改善プロジェクトにおいて、11 の IFRS の 15 個の論点に対する改訂を行うことを提案する公開草案「IFRS の年次改善」を８月に公表し、11 月 24 日までコメントを募集している。

事務局より、全般的な公開草案の内容及びコメント対応案（別紙 2-1 参照）、及び IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」の「重要な影響力又は共同支配の喪失を伴う売却計画を確約している場合、当該関係会社又は共同支配企業に対するすべての持分を売却目的として分類する」修正案に関する資料（別紙 2-2 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 の年次改善の公開草案に対する対応は、国際対応専門委員会で行うということであるが、他の専門委員会の検討項目に関連する本公開草案の重要な論点については、各専門委員にメール等で情報提供を行うべきであるという意見に対しては、新井専門委員長から本公開草案に対する対応は国際対応専門委員会で行うが、情報提供の点は検討する旨の回答を行った。
- IFRS 第 5 号の修正案に関して、IFRS における支配の有無により投資の性格が変わるという考えからは、いったん全ての投資を売却し改めて別の性格の投資を行うこととなるため、全体の投資を売却目的に振り替えることは理解できる。
- IFRS 第 5 号の修正案に関して、持分法投資を売却目的に分類することと非継続事業との関係の分析がよく理解できないという質問に対しては、事務局から、非継続事業の定義に「売却目的に分類されている」ことが要件となっていることに基づいた分析であるが、持分法の投資が非継続事業の定義に含まれる企業の構成単位となることはあり得ないと考えられるため、分析として不適切かもしれない旨が回答された。

上記公開草案に対するコメント案については、次回の本専門委員会でも引き続き審議を行う予定である。

以 上

IASB 公開草案「料金規制事業」の概要及びコメント対応について

1. 公表の経緯

- IFRS は現在、料金規制から生じる資産及び負債の認識及び測定についての指針を提供していないが、

- 多くの法域から、この論点に関する指針が要望されていること
- 料金規制に関する会計処理を明確にすることが、IFRS を採用する過程にある法域にとって特に重要であること

などから、2008年12月にアジェンダとして加え、2009年7月23日に、公開草案「料金規制事業 (Rate-regulated Activities)」(以下「本公開草案」)を公表した。

2. 今後のスケジュール

- コメント期限は、**2009年11月20日**。2010年に最終基準化の予定。

【コメント期限までのスケジュール】

月日	事項	概要
10月5日	国際対応専門委員会	本公開草案の概要説明及びコメント対応の方向性検討
10月15日	第187回企業会計基準委員会	
10月29日	第188回企業会計基準委員会	
11月12日	第189回企業会計基準委員会	
11月13日	国際対応専門委員会	コメントする場合には文案最終化
11月20日	IASB コメント期限	
11月26日	第190回企業会計基準委員会	コメントの報告

3. 本公開草案の目的と主な特徴

- **本公開草案の目的は**、料金規制から生じる資産及び負債を IFRS の下でどのように認識し、測定するかを定めること。具体的には、

- 規制資産及び規制負債を定義すること
- 認識基準を提示すること
- 測定方法を特定すること
- 財務上の影響に関する開示を要求すること。

○ 主な特徴としては、

- 規制当局が顧客を拘束する料金を設定すること
- その料金が、企業の特定の原価を回収し、かつ、指定された利益を獲得するように設計されていること

の2点を料金規制事業の範囲規準とし、これに該当する場合に、企業が規制資産及び規制負債を認識することで、さもなければ費用（収益）として認識していた金額を、資産（負債）として当初認識することである。

4. 本公開草案の内容

(1) 範囲

- 企業は、以下の規準を満たす営業活動に対して本公開草案を適用しなければならない。

【範囲規準】

- (a) 権限のある団体(規制当局※1)が、企業が提供する製品又はサービスに対して顧客に課さなければならない価格を設定し、かつ、その価格が顧客を拘束すること、及び、
- (b) 規制によって設定された価格（料金）は、企業が規制される製品又はサービスを提供するために生じた特定の前価を回収し、かつ、指定された利益を獲得するよう設計されている（サービス原価規制※2）。指定された利益は最低額又は幅であり得るとともに、固定された又は保証された利益である必要はない。

※1 規制当局：法令又は契約により顧客を拘束する料金を設定する権能を付与された権限のある団体

※2 サービス原価規制：企業の価格（料金）を設定する規制の形態で、企業の特定の原価と収益の間に因果関係がある

(2) 認識及び測定

- 規制当局の行動の結果、将来期間における料金を引上げる権利又は引下げる義務を企業が有する場合は、企業は**規制資産**又は**規制負債**を認識しなければならない。

【定義】

規制資産	特定の既に生じた原価を回収し、かつ、指定された利益を獲得する権利
規制負債	既に徴収した金額を払戻し、かつ、指定された利益を支払う義務

- 範囲規準は規制資産及び規制負債の認識の必要かつ十分条件と判断され、範囲規準が充足されるならば、認識規準を満たす資産及び負債が存在するとされる（本公開草案では、別個の認識規準は提示されない）。

【認識規準】

	概念フレームワーク第 83 項の 資産・負債の認識規準	本公開草案の 範囲規準
経済的便益の 蓋然性	当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するか又は流出する可能性が高い	規制当局の行動 ⇒経済的便益が企業に流入するか又は企業から流出することの合理的な確信を提供する
測定可能性	当該項目が信頼をもって測定できる原価又は価値を有している	企業によって支出又は徴収された個別に特定できる金額と関連 ⇒信頼をもった測定が可能である

- 料金規制事業から生じる規制資産又は規制負債は、当初認識において及び以後の各報告期間末日において、期待現在価値で測定される。測定においては、確率で加重されるキャッシュ・フロー・アプローチが使用されており、具体的には以下の要素を反映。
 - 一連のいくつかの起こりうる結果から生じる将来キャッシュ・フローの見積り
 - それぞれの結果が生じる確率の見積り
 - 現在の市場におけるリスク・フリー・レートで表わされる貨幣の時間価値
 - 規制資産又は規制負債に固有の不確実性の負担に対する価格
- 規制当局が企業に対して、規制されていない企業においては資産の原価に含められない金額（例えば、IAS 第 23 号「借入費用」に従っていない建設又は開発の資金調達のコスト）を、有形固定資産及び自己創設の無形資産に含めるよう要求する場合には、それらの金額は、料金設定目的の原価とされる可能性が高いときに限り、規制資産ではなく、有形固定資産及び自己創設の無形資産に含められる。
- 原価を回収するのに十分な収益を顧客から徴収できると想定することが合理的でないと企業が結論づける場合、規制資産及び規制負債が含まれている資金生成単位について、企業は IAS 第 36 号「資産の減損」に従ってテストを行う。決定された減損は、当該基準に従って資金生成単位の資産に認識され配分される。

（３） 表示及び開示

- 企業は、財政状態計算書において、相殺することなく、他の資産及び負債から区分して、流動及び固定の規制資産及び規制負債を表示しなければならない（同一の規制当局に服す場合には、各区分ごとに純額の規制資産又は規制負債での表示も適当）。

- 企業は、次の情報を開示しなければならない。

【開示要件】

- (a) 財務諸表の利用者が料金規制の本質と事業への財務上の影響を理解でき、かつ、
(b) 財務諸表で認識された規制資産及び規制負債の金額並びに関連する収益及び費用を特定し説明できるもの

(4) 発効日及び経過規定

- 発効日は、最終基準化の際に決定される。企業は、表示される比較期間の最も早期の期首時点で存在する規制資産及び規制負債に対して本基準を適用しなければならない（本基準の適用から生じる調整は、当該比較期間の利益剰余金の期首残高に反映）。

5. 日本企業への適用

- 電力・ガス等が、今回の料金規制事業の適用範囲となるか検討が必要な業界と想定される。
➤ 例えば電力では、自由化対象外の料金については、値下げ以外の場合には、経済産業大臣の認可が必要となっている。ただし、ヤードスティック査定が導入されているため、本公開草案の適用範囲になるかどうか検討が必要。
➤ また、為替レートや燃料価格の変動について、一定期間後の電気料金に反映させる「燃料費調整制度」等についての適用も想定されるため検討が必要。

6. コメント対応の方向性検討

- ✓ SFAS 第 71 号と同様の基準を規定することは、グローバルコンバージェンスの観点から、基本的に支持すべき方向。
✓ 一方、将来的な日本企業への適用にあたっては、範囲基準を満たすのか本公開草案の規定・設例だけでは明らかなでない場合が想定される。



- ◎ 日本の規制企業・業界にとって ASBJ を通じてコメント発信すべき特段の事項があるか、関係企業・業界と連携して検討したい。

- ※ なお、日本企業への適用判断にあたっては、米国等における規制類型ごとの適用状況を整理することも参考になると想定されるので、同様の日本基準を ASBJ として開発する場合には、それらの整理を踏まえた適用指針開発の必要性も別途検討。

以 上

《参考 1》 米国基準（SFAS 第 71 号）との比較

項目	本公開草案	SFAS 第 71 号
1. 範囲	● 規制当局が顧客を拘束する料金を設定 ● 料金が、企業の特定の原価を回収し、かつ、指定された利益を獲得するよう設計 の 2 点を満たす事業に適用	● 法律又は契約により顧客を拘束する料金が規制当局によって設定又は認可 ● 料金が、企業の特定の原価を回収するよう設計 ● 需要及び競争の観点から、企業の原価を回収するよう設定された料金が顧客に請求可能で、かつ徴収可能であると想定するのが合理的であること の 3 点を満たす事業に適用
2. 認識	範囲規準＝認識規準とし、範囲規準を満たす場合には、規制資産及び規制負債を認識	(資産) 以下の 2 点を満たす場合は原価を資産化しなければならない ● 少なくとも資産化された原価に等しい将来の収益が帰結する可能性が高い ● 将来の同様の原価ではなく過去に発生した原価の回収を将来の収益が提供 (負債) 規制企業が負債を認識しなければならないのは、通常以下のような場合である ● 過去に徴収した収益の払戻を規制当局が命令する場合 ● 規制当局が、将来発生が予想される原価の回収を意図した料金を提供する場合 ● 利得又は許可できる原価の減少を、料金引下げにより将来の数期間にわたって顧客に戻すよう規制当局が要求する場合

4. 例外的 取扱い	非規制企業では資産の原価とならなくとも、規制当局が有形固定資産等を含めるよう規制企業に要求する場合には、規制資産ではなく有形固定資産等に計上	● 設備建設の資本コストの資産化が規制当局に要求される場合には、そのコストが料金設定上の許可できる原価に含まれるときに限り、SFAS 第 34 号「金利コストの資産化」に基づかないで資産化 ● グループ内の規制企業に対する資産売却に含まれる企業間利益は、当該移転価格が合理的で、かつ、移転価格に等しい将来収益がグループ内の規制企業の資産利用から生じる可能性が高いときには、連結財務諸表で消去しない
---------------	--	---

《参考 2》 本公開草案の質問項目**(範囲)**

質問 1 本公開草案は料金規制事業が本 IFRS 案の範囲内となるために満たさなければならない2つの規準を提案しています(本 IFRS 案第 3 項から第 7 項及び結論の根拠 BC13 項から BC39 項参照)。範囲の定義は適切ですか。なぜですか又はなぜそうでないですか。

(認識と測定)

質問 2 本公開草案は追加的な認識規準は何も提案していません。いったん、ある事業が本 IFRS 案の範囲内であるとされれば、規制資産及び負債が企業の財務諸表の中で認識されなければなりません(結論の根拠 BC40 項から BC42 項参照)。このアプローチは適切ですか。なぜですか又はなぜそうでないですか。

質問 3 本公開草案は、企業が、当初認識において及び事後的に、期待現在価値で規制資産及び負債を測定しなければならないと提案しています。この期待現在価値とは期待キャッシュ・フローの現在価値の見積り確率加重平均値です(本 IFRS 案第 12 項から第 16 項及び結論の根拠 BC44 項から BC46 項参照)。この測定アプローチは適切ですか。なぜですか又はなぜそうでないですか。

質問 4 他の IFRS に従うならば資産の原価に含められない金額であっても、規制当局によって含められたすべての金額については、企業は規制事業に使用される自社建設の有形固定資産又は自己創設の無形資産に含めなければならないと本公開草案は提案しています(本 IFRS 案第 16 項及び結論の根拠 BC49 項から BC52 項参照)。当審議会は本 IFRS 案の要件に関するこの例外は費用対効果の見地から正当化されると結論づけました。この例外は正当化できますか。なぜですか又はなぜそうでないですか。

質問 5 本公開草案は、各報告日において、企業はそれぞれ異なった規制当局の行動から生じる規制資産及び規制負債の純額が料金に及ぼす影響を考慮しなければならないと提案しています。原価を回収するのに十分な収益を顧客から徴収できると想定することが合理的でないと、企業が結論づける場合、規制資産及び規制負債が含まれている資金生成単位について、IAS 第 36 号「資産の減損」に従って、企業はテストを行います。IAS 第 36 号に従って決定された減損は、当該基準に従って資金生成単位の資産に認識され配分されます(本 IFRS 案第 17 項から第 20 項及び結論の根拠 BC53 項及び BC54 項参照)。回収可能性に関するこのアプローチは適切ですか。なぜですか又はなぜそうでないですか。

(開示)

質問 6 本公開草案は、財務諸表の利用者が料金規制の本質及び企業活動に対する財務上の影響を理解できるようにし、並びに、財務諸表で認識された規制資産及び料金負債の金額を特定し説明するための開示要件を提案しています（本 IFRS 案第 24 項から第 30 項及び結論の根拠 BC59 項及び BC60 項参照）。提案されている開示要件は意思決定に有用な情報を提供しますか。なぜですか又はなぜそうでないですか。本 IFRS 案に関して除外すべき又は追加すべきとあなたが考える開示要件を特定して下さい。

(経過規定)

質問 7 本公開草案は、本公開草案が適用される期間が表示される比較期間の最も早期の期首時点で存在する規制資産及び規制負債に関して企業は本公開草案の要件を適用しなければならないと提案しています（本 IFRS 案第 32 項及び結論の根拠 BC62 項及び BC63 項参照）。本公開草案を適用することから生じる調整は利益剰余金の期首残高において認識されます。このアプローチは適切ですか。なぜですか又はなぜそうでないですか。

(その他のコメント)

質問 8 本公開草案の提案に対して何か他にコメントはありますか。

2009 年年次改善公開草案に対するコメント対応案（要約）

番号	項目	修正内容	対応案
IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」			
1	適用年度における会計方針の変更 (第 27 項及び第 32 項の修正、第 27A 項の追加)	初度適用企業が、IAS 第 34 号「中間財務報告」に従って中間財務報告書を公表した後に会計方針又は IFRS 第 1 号における例外規定の使用を変更する場合、当該変更を説明し、第 24(a) 及び(b) 項で要求される調整表を更新することを明確化する。	中間財務報告公表後の会計方針又はIFRS第1号の例外規定の使用の変更を行った場合に、変更の説明と調整表を更新することを、明確化するための修正であり、特段のコメントは不要とすることでどうか。
2	みなし原価としての再評価ベース (D8 項の修正)	民営化のような事象が、IFRS移行日以前の再評価の契機となる場合に、初度適用企業が「みなし原価」としての再評価ベースを利用することを容認するD8項の例外規定の範囲を明確化する。 本提案は、当該例外規定を認める理由がIFRS移行日より後であるが企業の最初のIFRS財務諸表の対象となっている年度中に発生した同様の再評価に対しても等しく有効であるという審議会の結論を反映するものである。	初度適用企業が「みなし原価」としての再評価ベースを利用することを容認するD8項の例外規定の範囲の明確化のための修正であり、特段のコメントは不要とすることでどうか。
IFRS第3号「企業結合」			
3	非支配持分の測定 (第 19 項の修正)	公正価値又は被取得企業の識別可能な純資産の非支配持分の比例持分という非支配持分の測定の選択は、取得企業の純資産の比例持分に対する権利が現時点与えられる金融商品であることを明確化する。 非支配持分の定義を満たす他の金融商品は、公正価値又は適用されるIFRSに従って測定されなければならない。	この提案については、IFRS では、新株予約権が資本の構成要素であり、支配持分でないことから、非支配持分に含まれることになり、その測定について明確化が図られたものと考えられるため、コメント不要とすることでどうか。なお、日本基準においては、「貸借対照表

番号	項目	修正内容	対応案
			の純資産の部の表示に関する会計基準」により、新株予約権は資本ではなく、少数株主持分へ新株予約権を含めることは想定されていない。
4	置換えをしないか又は任意で行う株式報酬 (第 30 項及び B56 項の修正、B62A 項及び B62B 項の追加)	企業結合の一環であるすべての株式報酬取引にB57-B62項を適用することを取得企業に要求するために、IFRS第3号の適用指針を修正する。本適用指針は、企業結合の結果としてそれらが失効しない場合であっても、取得企業が置き換えをしないことを選択した被取得企業の株式報酬取引、及び取得企業が被取得企業の株式報酬取引を置き換えることを選択した株式報酬取引にも適用されることとなる。 IFRS第2号「株式報酬」の用語とそろえるため、IFRS第3号の第30項の「株式報酬制度」という用語を「株式報酬取引」という用語に置き換える。	改訂提案は、株式報酬に関する譲渡対価の測定についてのガイダンスが、代替する義務を負っている場合の代替報酬のみに適用され、代替されない株式報酬や任意で代替する株式報酬については適用されないのかどうかといった関係者の懸念に対応するものである。今回の改訂では、任意で代替する場合や代替されない場合についても、代替する義務を負っている代替報酬と同様の取り扱いとすることで、譲渡対価の測定に関する適用の明確化が図られているものであり、コメント不要とすることでどうか。なお、日本基準においては、このような詳細な定めがなく、現在、企業結合ステップ2において取扱いを検討中でもある。
5	改訂基準の発効日以前に発生した企業結合による条件付対価に対する経過措置	以下の基準が、取得日がIFRS第3号の適用前である企業結合から発生した条件付対価に適用されないことを明確化するために、IFRS第7号「金融商品：開示」、IAS第32号「金融商品：表示」及びIAS第39号	IASB と FASB における企業結合プロジェクト（フェーズ2）により、条件付取得対価を IAS 第39号の適用対象外としていた定めを削除し

番号	項目	修正内容	対応案
	(IFRS第7号第44B項、IAS第32号第97B項、IAS第39号第103B項の修正)	「金融商品：認識および測定」に行った修正についての発効日の項を修正する。	た。しかし、改訂IFRS第3号の適用前における企業結合により生じた条件付取得対価については、従来の会計処理を継続する必要があるため、改訂後IFRS第3号を適用しないようにするための修正である。 IFRS第3号の改訂の際に対応すべきであったものであり、特にコメントは不要と考えられる。
IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」			
6	関連会社又は共同支配企業に対する重要な影響力の喪失に対するIFRS第5号の適用（第8A項の修正）	企業が、支配の喪失を伴う売却計画を確約している場合（IFRS第5号第8A項）と同様に、重要な影響力又は共同支配の喪失を伴う売却計画を確約している場合、売却後も関係会社又は共同支配企業の持分を保有するかどうかに関係なく、当該関係会社又は共同支配企業に対するすべての持分を売却目的として分類することを明確化する。	売却しない投資も含めて、売却目的に区分することとなるが、その点についてコメントすることを検討するか。その影響については、資料2-2参照。 また、この修正のみ、発効日が2010年1月1日以後開始事業年度であるが、明確な理由がないと思われる。
IFRS第7号「金融商品：開示」			
7	開示の明確化（第34項及び第35項から第38項の修正、第33A項の追加）	- 第33項の定性的開示が、第34項から第42項の定量的開示を支持し、強化しなければならないことを記述する。 - 第34項(b)から重要性の参照を削除する。 - 第36項(a)の規定が、帳簿価額が報告企業の信用リスクの最大エクスポージャー及びオフバランスシート・エクスポージャー	IFRS第7号の開示の明確化のための修正で反対すべき点はない。 ただし、細かい点として、36項(b)の修正については、“financial effect”をどのように説明していくのか、具体的な説明があるとより

番号	項目	修正内容	対応案
		を反映しない金融資産に適用されることを明確化する。 - 第36項(b)において、担保として保有する物件及びその他の信用補完の財務上の影響の開示を要求する。 - 期日経過又は減損を回避するために再交渉されている金融商品に関連する第36項(d)の規定を削除する。 - 担保として保有する物件及びその他の信用補完に関連する第37項(c)の規定を削除する。 - 第38項の規定が、報告日に保有する担保権を行使した物件にのみ適用されることを明確化する。	よいと考える。少なくとも、under-collateralizedとover-collateralizedの相殺が働くような、現行の開示の欠陥を引き継ぐ説明は避けるべきであると考ええる。
IAS第1号「財務諸表の表示」			
8	所有者持分変動計算書の明確化 (第106項及び第107項の修正)	企業が所有者持分の変動の構成要素を、所有者持分変動計算書又は財務諸表の注記のいずれかに表示しなければならないことを明記する。	所有者持分の変動の構成要素を、所有者持分変動計算書又は財務諸表の注記のいずれかに表示することを明確化するための修正で、反対すべき点はないと考える。
IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」			
9	質的特性の用語の変更 (第10項、第14項及び第29項修正)	概念フレームワークのフェーズA（目的及び質的特性）が確定し、信頼性から忠実な表現に用語を変更することに伴い、IAS第8号においてもこれに整合させるために信頼性から忠実な表現に用語を変更する。	概念フレームワークの改訂に伴う用語の変更の反映にすぎないため、特段のコメントは不要としないことかどうか。（概念フレームワークの公開草案では信頼性から忠実な表現への用語の変更に反対していたものの） なお、本日現在改訂フレームワークは公表されていないが、9月IASB会議での議論によると、

番号	項目	修正内容	対応案
			改訂フレームワークの発効日は特になく、公表（第4四半期の予定）と同時に発効となるため、本公開草案が確定する際には、既にフレームワークは改訂されていることが想定される。
IAS第27号「連結及び個別財務諸表」			
10	投資企業の個別財務諸表における関係会社に対する投資の減損（第38項及びIAS第36号第2項修正、第38D項の追加）	個別財務諸表において投資企業が、子会社、共同支配企業及び関連会社への投資の減損テストを行う際に、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」の規定を適用しなければならないことを明確化する。	ED によると、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資が取得原価で測定された場合、そもそも、当初測定において IAS 第 39 号に従っていないことから、減損についても IAS 第 39 号は適用されず、IAS 第 36 号が適用されなければならないという考え方がある。一方で、個別財務諸表の目的は、投資としての資産の業績を示すことであるということを重視し、投資企業の個別財務諸表において、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する全ての投資の減損判定は、IAS 第 39 号に従って行われるべきであるとする考え方がある。 今回の修正は、以前IASBが下した結論と整合することから、後者の考え方を基準上明確化するものであり、コメント不要とすることでどうか。なお、日本基準でも個別財務諸表では金融商品会計基準によって減損がなされることと

番号	項目	修正内容	対応案
			整合しているが、金融商品会計基準については見直しが検討されている。
11	IAS第27号（2008年修正）からの結果として生じるIAS第21号、IAS第28号及びIAS第31号に対する修正についての経過措置 （IAS第21号第60B項、IAS第28号41B項及びIAS第31号の第58A項修正）	IAS第27号からの結果として生じるIAS第21号、IAS第28号及びIAS第31号に対する修正は、将来に向かっての適用を要求することを明確化する。	対象となっているのは、IAS第27号の修正の際の他の基準に対する修正のうち、遡及適用すべきではないもの（在外営業体の支配の喪失、重要な影響力の喪失など）について、将来に向けて適用する旨の定めを記載するための修正である。 IAS第27号の修正の際に対応すべきであったものであり、特にコメントは不要と考えられる。
IAS第28号「関係会社に対する投資」			
12	関連会社の測定に対する公正価値の部分的な利用 （第1A項の追加）	投資の一部がIAS第28号第1項の適用範囲の除外規定に従って当初認識時に純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定される場合に、異なる測定基礎が関連会社に対する投資の一部に対して適用可能であることを明確化する。	この提案については、現在のIAS第28号第1項と整合的に取扱いを明らかにするものであると考えられる。例えば、同一銘柄の有価証券を売買目的とその他有価証券に分けて保有していた場合の取扱いにも類似している。コメント不要とすることでどうか。なお、日本基準においては、公正価値オプションは導入されていない。
IAS第34号「中間財務諸表」			
13	重要な事象及び取引	IAS第34号の開示原則を強調するとともに、利用者からの意見を	金融商品の公正価値の重要な変動や公正価

番号	項目	修正内容	対応案
	(第15項修正、第17項を第15B項に第16項を第16A項に置き換えた上で修正、第15A項及び第15C項を追加、第18項を削除)	踏まえ、中間財務報告に対して IFRS 第7号「金融商品：開示」のいくつかの開示を、開示が要求される重要な事象及び取引（従前の精選された説明的注記）に追加する（第15B項）。 - 金融資産及び金融負債の公正価値に影響する事業又は経済環境の重要な変化（公正価値と償却原価のいずれで認識されている場合でも） - 金融商品の公正価値の測定における公正価値ヒエラルキー間での重要な振替 - 目的又は使用の変更の結果としての資産の分類の変更	値ヒエラルキー間での重要な振替、資産の分類の変更は、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要な事項であると考えられるため、特段のコメントは不要とすることでどうか。 なお、わが国の会計基準での取扱いに関しては、公正価値の開示は適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」第40項及び適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」第80項(2)、債券の保有区分の変更は実務対応報告第26号「債券の保有目的区分の変更に関する当面の取扱い」第17項で手当てがなされている。
IAS第40号「投資不動産」			
14	公正価値モデルから原価モデルへの振替 (第57項から第60項の修正、第59A項の追加)	公正価値モデルを採用していた投資不動産について、開発したうえで処分する意思決定を行い、開発を開始した場合は、投資不動産から棚卸資産に振替を行わなければならない（第57項）とされているが、当該規定を削除し、IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」と整合的な開示を要求する。	開発した上で売却する予定の投資不動産について、現状、原価モデルではIFRS第5号の適用を求めている一方で、公正価値モデルではIAS第2号の適用が求められているが、今回の修正提案によって、基準内の不整合が是正されることが考えられることから、特段のコメントは不要とすることでどうか。
IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」			

番号	項目	修正内容	対応案
15	特典クレジットの公正価値 (AG2項、設例1の修正)	特典クレジットの公正価値を特典クレジットが交換される可能性のある特典の価値に基づいて測定する場合には、特典クレジットが交換される可能性のある特典の価値を、予想される失効の影響を反映するように調整しなければならないことを明確化する。	特典クレジットの公正価値測定に関して、予想される失効の影響を反映するために調整を行うことを明確化するための修正であり、特段のコメントは不要とすることでどうか。

公開草案での各改訂案の適用時期等¹

- 別段の規定のある事項を除き²、2011 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度から適用となる。
 - 早期適用が認められる。
- 改訂 IFRS 第 3 号「企業結合」及び IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」（2008 年修正）から生じた修正に対する発効日は、2010 年 7 月 1 日以後に開始する事業年度となる。（改訂 IFRS 第 3 号と修正 IAS27 号の発効日 2009 年 7 月 1 日+1 年？）
 - 3. 「非支配持分の測定」、4. 「置換えをしないか又は任意で行う株式報酬」、5. 「改訂基準の発効日以前に発生した企業結合による条件付対価に対する経過措置」、11. 「IAS 第 27 号（2008 年修正）からの結果として生じる IAS 第 21 号、IAS 第 28 号及び IAS 第 31 号に対する修正」が該当する。
 - 11. 「IAS 第 27 号（2008 年修正）からの結果として生じる IAS 第 21 号、IAS 第 28 号及び IAS 第 31 号に対する修正」は、将来にわたって適用と明記されている。
- 6. 「関連会社又は共同支配企業に対する重要な影響力の喪失に対する IFRS 第 5 号の適用」の発効日は、2010 年 1 月 1 日以後開始事業年度である。→理由は不明

今後のスケジュール（2008 年 5 月の IASB 会議での暫定合意及び 2009 年 8 月公表作業計画による）

- 2010 年 1 月からコメント検討開始
- 2010 年第 2 四半期に最終基準公表

以 上

¹ 修正対象である各基準ごとに、適用時期に関する記載がある。

² プレスリリースの表現（Unless otherwise specified）である。

2009 年年次改善公開草案－IFRS 第 5 号修正案

2009 年年次改善公開草案では、企業が、支配の喪失を伴う売却計画を確約している場合（IFRS 第 5 号第 8A 項）と同様に、重要な影響力又は共同支配の喪失を伴う売却計画を確約している場合、売却後も関係会社又は共同支配企業の持分を保有するかどうかに関係なく、当該関係会社又は共同支配企業に対するすべての持分を売却目的として分類することが提案されている。

すべての持分を売却目的として分類する場合と、売却予定の持分のみ売却目的に分類する場合の影響を比較する。

	すべての持分を売却目的に分類	売却予定の持分のみ売却目的に分類	コメント
売却計画確約時及び売却後の分類	- すべての持分を売却計画確約時に売却目的に分類。 - 売却後に残存投資は、売却目的から、金融資産に振替（IAS 第 1 号第 54 項）。	- 売却予定の持分のみ売却目的に分類し、残存投資は持分法投資のまま。 - 売却後は、金融資産の分類（IAS 第 1 号第 54 項）。	売却を予定しないにも関わらず、残存投資も売却目的に分類される点に違和感があるという意見もあり。
売却目的分類後売却までの評価	すべての持分が、簿価と（公正価値－売却コスト）の低いほうの金額で測定（IFRS 第 5 号第 15 項、IAS 第 28 号第 13 項(a)及び 14 項、IAS 第 31 号第 2 項）。	- 売却予定の持分は、簿価と（公正価値－売却コスト）の低いほうの金額で測定。 - 残存投資は持分法をそのまま適用する。	残存投資を売却目的に振り替えない場合、売却予定と残存投資とで、評価が異なる。
売却時の評価	重要な影響力又は共同支配の喪失時に、従前の関連会社又は共同支配企業に対する残存投資は公正価値で測定され、簿価との差額を純損益に認識する（IAS 第 28 号第 18 項、IAS 第 31 号第 45 項）。		売却時の評価は、売却の対価＝公正価値であれば、売却された投資と残存投資ではそろふこととなる。

	すべての持分を売却目的に分類	売却予定の持分のみ売却目的に分類	コメント
非継続事業	関係会社又は共同支配企業に対する投資が、IFRS 第5号の要件を満たす場合には、非継続事業に分類される。	関係会社又は共同支配企業に対する投資の全体が、IFRS 第5号の一定の要件を満たす場合でも、売却目的に区分された投資だけでは、企業の構成単位とならないと考えられるため、非継続事業に分類されないと考えられる。	- 非継続事業とは、既に処分されたか又は<u>売却目的保有</u>に分類されている企業の構成単位であり、かつ一定の要件を満たすものを非継続事業に分類する（IFRS 第5号第32項）。 - 企業の構成単位とは、企業の他の部分から営業上及び財務報告目的上明確に区別できる事業及びキャッシュ・フローである（IFRS 第5号第32項）。 - すべての持分を売却目的に分類した場合には非継続事業の定義を満たすが、売却予定の持分のみ売却目的に分類した場合には定義を満たさない可能性があり得る。