

第 82 回 国際対応専門委員会議事概要

日時 平成 21 年 11 月 13 日（金） 13 時 30 分～15 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 Topic980「規制事業」（従前の 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）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。

10 月開催の国際対応専門委員会での公開草案の概要に対する審議（詳細な内容は、「第 81 回国際対応専門委員会議事概要」を参照）後、事務局では、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）からの意見聴取を行った。その結果、本公開草案に対して ASBJ を通じて意見発信をする特段の意見がなかったことも踏まえ、事務局からは、特段のコメントは行わないことを事務局提案とすること、参考として海外の諸団体のコメント内容（別紙 1 参照）の説明を行った。その後の質疑応答では、以下のような質問及び意見が述べられた。

- 日本公認会計士協会出身の専門委員からは、公認会計士協会からは、価格を上下させる権利について、他の企業と異なり、規制当局による統制では資産又は負債が生起することに疑義があるという理由で反対意見を出す予定であるという情報提供がなされた。
- 本公開草案では、規制資産は将来の権利のある収入を資産計上するが、収益認識プロジェクトで採用されなかった現在出口価値モデルとの類似点があるのではないかという意見が出された。
- 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。
 - 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での結論は、資産・負債に該当するかは概念フレームワークに基づき判断すべきであり、基準又は解釈指針を開発することにはそぐわないというものであった。

- IASBでは、国際的コンバージェンスの観点も考慮して、本公開草案の公表に至ったものと思われる。
- この分野は、会計以外の各国の制度との組み合わせで成り立っているため、IFRSで扱うことに向いていない分野であると考えられる。本公開草案は、特定の国や産業向けであるとも言え、IFRSの原則主義の例外になることを懸念するという意見が述べられた。
- 公開草案では、規制資産（負債）を期待現在価値で測定することが提案されているが、サービスを提供していないにもかかわらず、将来の権利を前倒しして、収益計上することに疑義があるという意見、このような問題が料金規制事業の枠に収まらないことを懸念する意見が述べられた。
- 事務局からは、規制資産の計上は先行して原価が発生していることが前提であり、料金に含まれて回収される利益も期待現在価値による規制資産の測定の際に含まれることが提案されていることが述べられた。
- 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。

上記の議論を受け、加藤専門委員長から、現段階でASBJからコメントを提出する場合にはさらに準備が必要であり期限に間に合わないと考えられること、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界からASBJを通じて意見発信をする特段の意見がなかったことを踏まえ、今回は賛成反対の意見表明を行わず、特段のコメントを行わない事務局提案を改めて提案し、専門委員会に了承された。

(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。

10月開催の国際対応専門委員会での公開草案の概要に対する審議（詳細な内容は、「第

81 回国際対応専門委員会議事概要」を参照)に引き続き、事務局より、コメント対応案(別紙1)のうち、前回の専門委員会論点として取り上げた①IFRS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(別紙2-2参照)の発効日が最終基準公表予定日より前となる点、②IAS第27号「連結及び個別財務諸表」の「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」修正案が、11月12日に公表されたIFRS第9号「金融商品」と不整合が生じると考えられる点(別紙2-3参照)に関してコメントするか否かを中心に審議をお願いしたい旨を説明した。

その後の質疑応答では、以下のような質問及び意見が述べられた。

① IFRS第5号修正案

- 持分法投資等が売却目的保有に区分されることにより評価が変わることを前提としても、発効日が最終基準公表予定日より前となる点について、コメントする重要性のある論点ではないのではないかという意見が出された。

② IAS第27号修正案とIFRS第9号との関係

- IFRS第9号を適用する会社は、個別財務諸表における関係会社の評価に関して、IAS第27号第38項の原価法は使用できないのかという質問に対しては、事務局から、IFRS第9号の公表に伴うIAS第27号第38項の修正では、評価基準のうち「原価法」に関して特段の修正を行っていないことを回答した。
- 事務局から補足として、本修正案のポイントは個別財務諸表における関係会社の減損をIAS第39号に基づいて行うことを明確化することであり、本修正案ではIAS第27号第38項の修正として原価法もIAS第39号に基づくとした上で、第38D項として関係会社の減損をIAS第39号に基づいて行うことを追加したが、IFRS第9号により株式の原価法と減損の規定が削除されるため、整合性が取れなくなったことが説明された。

③ その他

- IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」修正案の「適用年度における会計方針の変更」では原則に基づいて遡及することを明確にしていると思われるが、IFRS第9号の経過規定では一定の場合に過年度や適用日前の中間財務諸表の修正再表示を免除する規定がある点と整合しない可能性がある点が指摘された。事務局からは、指摘のあった論点を分析した上で、コメントするか否かを検討する旨を回答した。

上記の議論の結果、②IAS第27号修正案とIFRS第9号との関係についてはコメントを

行うこと、①IFRS 第5号修正案及び③IFRS 第1号修正案とIFRS 第9号との関係については事務局で検討の上コメントを行うか否かを決定することが了承された。（①と③については、事務局でコメントしないことを決定し、メールでのコメント案の確認の際に専門委員に了承された。また、最終コメントについては、公開草案「IFRSの改善」に対するコメント参照。）


以上

IASB 公開草案「料金規制事業」へのコメント対応について

1. 本公開草案の主な特徴とスケジュール

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

2. 前回の専門委員会（10月5日）における検討状況

- 米国会計基準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、範囲規準を満たすのか本公開草案の規定・設例だけでは明らか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。

3. 関係企業・業界の動向

- 料金規制事業に関する基準が導入されることについては、現時点において、ASBJ を通じた IASB に対するコメント発信の要望は、関係企業・業界からは寄せられていない。
- ただし、本公開草案の内容だけでは、日本の規制への適用判断が難しい場合もあり得るとのことで、将来、日本に IFRS が適用される場合あるいはコンバージェンスの一環として同様の会計基準が開発される場合には、適用判断等について慎重な検討が必要とのスタンス。

4. 国際的な動向

- 海外の主要な会計関係団体等の動向としては、総論として、料金規制事業の会計基準を導入する方向に賛成の団体（EFRAG）がある一方、そもそも料金規制からは概念フレームワークの資産・負債は生起しないと反対する団体（英国 ASB、オーストラリア会計士協会）もある。
- また、各論としては、料金規制事業の会計基準の導入に賛成・反対の双方の団体から、
 - 範囲基準の当否（とくに2つ目の範囲基準であるサービス原価規制）
 - 追加的な認識基準を設けず範囲基準の充足＝認識基準の充足としていること
 - 期待現在価値技法での測定
 - 非規制企業では資産の原価に含められない金額を、規制資産ではなく有形固定資産等に含めることなどについては、異論が提示されている。（補足1参照）

5. コメント対応案と今後の課題

コメント対応案

- 米国会計基準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であること、
 - ASBJ を通じた IASB に対する意見発信の要望は、関係企業・業界からは寄せられていないこと、
- から、IASB へのコメント提出は行わないこととしたい。

（今後の課題）

- 将来的な日本企業への適用の可能性も踏まえ、IASB における最終基準化に向けた審議を注視し、その進捗状況等について専門委員会に適時報告。
（必要に応じて関係企業・業界とも情報共有）

以 上

《補足 1》 国際的な動向

(1) EFRAG のコメント(案) 要旨

(総論)

- ✓ EFRAG は、プロジェクトの目的を料金規制事業の会計における実務のばらつきをなくし、米国会計基準とのコンバージェンスを達成することと理解している。EFRAG はこの目的を支持しており、それゆえ料金規制の影響を財務諸表に反映する要件を定めることにメリットがあると考えている。
- ✓ しかしながら、提案に関しては多くの重要な留意点がある。
- ✓ EFRAG のメンバーは、規制資産及び負債がフレームワークの定義を充足するか見解が分かれている。(ただし、メンバーの多数は充足すると考えている)
- ✓ EFRAG の一部のメンバーは、料金規制事業に関して独立した IFRS が必要とは考えていない。

(各論)

・ 範囲規準

EFRAG の一部のメンバーは、公開草案の適用範囲はサービス原価規制と経済的には同様の他の料金規制の形態を補足するのに十分に幅広ではなく、それゆえ情報の比較可能性を損なう可能性があると考えている。

・ 認識規準

EFRAG は、認識規準を取り除く提案は、現在のフレームワークから乖離するので支持しない。現行の概念への変更が検討されるのであれば、フレームワークの議論の中でまず行われるべきである。

・ 測定方法

EFRAG は提案されている期待現在価値アプローチを支持しない。このようなアプローチはより有用な情報をもたらさなく、それゆえそのために必要とされる詳細な労力は正当化されない。企業は規制資産及び負債の測定を経営者の最善の見積りを基礎にすべきである。

(2) 英国 ASB のコメント要旨

(総論)

- ✓ 英国 ASB は、料金規制事業が資産・負債を生起させるとは考えないので、公開草案を支持しない。むしろ公開草案の中の代替的見解を支持する。公開草案における個々の質問には回答するが、公開草案の公表とそこに含まれる提案を支持していない。

(各論)

・ 範囲規準

価格を上下させる権利について、他の企業では資産又は負債が生起しないのに、な

ぜ規制当局により統制されると資産又は負債が生起するのか、公開草案の説明では十分な説得力がない。必要不可欠なサービスを提供する規制企業の多くは独占事業なので、コストを回収できないリスクは他の企業に比べて低いであろうが、ビジネス・リスクが低いこと自体は資産又は負債を生起させない。

・認識規準

公開草案は実質的に新しい原則を IFRS に導入している。認識要件としての測定信頼性を外して、測定全体に不確実性を提案することは、フレームワークから乖離している。料金規制には多くの手法があり、コスト発生と料金変更の時期のずれも長くなりがちであるので、料金規制から生じる資産及び負債は信頼性をもって測定可能と想定することには根拠がない。IASB が認識要件の変更をしたいのであれば概念フレームワーク・プロジェクトのフェーズ B で行うべきである。

・その他

料金規制分野におけるガイダンスが求められていることは理解しているが、現在 IFRS を適用している法域での実務にばらつきがないのであれば、公開草案は不要である。これから IFRS を適用する法域は、それら確立した実務を参照すればよい。

（3） オーストラリア会計士協会のコメント要旨

（総論）

- ✓ 公開草案を支持しない。公開草案はプリンシプルベースの基準設定アプローチに合致しておらず、十分な根拠を有していない。発生原価と料金規制された収益との間の因果関係は、資産又は負債の判別には関連がない。IASB と FASB の概念フレームワーク・プロジェクトが、料金規制事業に関する会計上の問題を解決するのにふさわしい場である。

（各論）

・範囲規準

2つの範囲規準のうち、サービス原価規制に限定するという2つ目の範囲規準には同意しない。発生原価と料金規制された収益との間の因果関係は、資産又は負債の判別には関連がない。したがって、2つ目の範囲規準は間違いである。

・測定方法

期待現在価値による規制資産・負債の測定は適用するのに過度に複雑であり、それゆえ比較可能性を損ねる。最善の見積りによる測定が望ましい。

・例外的取扱い

規制資産は他の IFRS に従って認識される資産とは同じ性質を有していない。すべての規制資産が他の資産とは区別され会計処理されるよう強く求める。

（4）カナダ ASB の動向

- カナダ ASB は IASB による公開草案をうけて、9 月、カナダ関係者向けに、公開草案を紹介し、コメントを奨励するパーパーを公表している。その中で、カナダ ASB は、公開草案へのコメントを IASB に直接送付（写しをカナダ ASB にも送付）するようカナダ関係者に求めている。加えて、カナダ ASB が、カナダ関係者から回答を得たい追加質問は以下の 2 点である。
 1. 公開草案は、IASB によって全世界の企業に適用されるよう開発されている。公開草案が IASB によって承認された場合に、他の国の企業にとっては適切であっても、カナダ企業にとっては不適切な点があるか？
 2. カナダ ASB は、IASB の基準に関して、一般的には、適用又は解釈の指針を作成しないことを決めている。これに対する例外は、他の国には適用がないため IASB による提示がないことが予想される、カナダ固有の法律、税制、規制又はその他の状況の観点から、基準解釈が必要となる場合である。公開草案はこのような適用又は解釈の指針を必要とするか？

《補足 2》 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(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）。

《補足 3》 本公開草案の質問要旨

(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るが、範囲の定義は適切か。

(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ない。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らない。このアプローチは適切か。

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る。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ある。この測定アプローチは適切か。

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る。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たが、この例外は正当化できるか。

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、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、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。回収可能性に関するこのアプローチは適切か。

(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る。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するか。

(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る。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るが、このアプローチは適切か。

(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るか。

2009年年度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)	<p>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。</p> <p>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。</p>	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)	<p>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。</p> <p>非支配持分の定義を満たす他の金融商品は、公正価値又</p>	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。

番号	項目	修正内容	対応案
		は適用されるIFRSに従って測定されなければならない。	なお、日本基準においては、「貸借対照表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)	<p>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。</p> <p>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。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p>
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 (IFRS第7号第44B項、IAS第32号第97B項、IAS第39号第103B項の修正)	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「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。	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。

番号	項目	修正内容	対応案
			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。	<p>残存投資も含めて、売却目的に区分することとなる点について違和感があるという意見もあった。しかしながら、確約されている売却計画により、重要な影響力又は共同支配が喪失し、残存投資も含めて投資の性質が変更されると考えられるため、残存投資も含めて売却目的に分類する提案に、特段の反対をしないことでよいか。資料2-2も参照。</p> <p>この修正のみ、公表日より発効日が前（2010年1月1日以後開始事業年度）であるが、<u>明確な理由がないと思われる。また、公開草案で示されたものと違う会計処理を行った（2010年1月1日以後開始事業年度の第1四半期の）財務諸表が公表済である場合に、影響があると考えられるので、コメントを検討するか？が、限られた場合であることを考慮し、コメントは行わないこととする。</u></p>
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）	<ul style="list-style-type: none"> 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。 	<p>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。</p> <p>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</p>

番号	項目	修正内容	対応案
		<ul style="list-style-type: none"> 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。 	か、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、特にコメントする必要はないと考えられる。
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)	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	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とどう

番号	項目	修正内容	対応案
	項修正)	<p>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。</p>	<p>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対処していたものの）</p> <p>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、改訂フレームワークの発効日は特になく、公表（2009年第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。</p>
IAS第27号「連結及び個別財務諸表」			
10	<p>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）</p>	<p>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。</p>	<p>EDの結論の根拠によると、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、当初測定において現行IAS第39号に従っていないことから、減損についても現行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、現行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。</p> <p>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、現行IAS第39号を前提とすれば、コメントは不要であるとするかどうか。</p>

番号	項目	修正内容	対応案
			<p>ただし、IFRS第9号により、株式に対して①取得原価による評価及び②減損がなくなることにより、公開草案の提案が不整合であることを指摘する<u>かどうか？</u>。</p> <p>① 第38項の取得原価による評価もIAS第39号に従っている旨を明確化する提案は、削除すべきこと。</p> <p>② 38D項の投資の減損判定はIAS第39号に従って行われるべきことを明確にする提案は、IFRS第9号と整合させる修正を加えるべきこと。</p> <p>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、本提案は整合している。</p>
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。	<p>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。</p> <p>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。</p>
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	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

番号	項目	修正内容	対応案
		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。	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 (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)	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）。 <ul style="list-style-type: none"> 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 	金融商品の公正価値の重要な変動や公正価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	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と

番号	項目	修正内容	対応案
		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。	考えられることから、特段のコメントは不要とすることかどうか。
IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」			
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かどうか。

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（ED の提案）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	<ul style="list-style-type: none"> 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）。 	<ul style="list-style-type: none"> 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った。しかしながら、確約されている売却計画により、重要な影響力又は共同支配が喪失し、残存投資も含めて投資の性質が変更されると考えられるため、残存投資も含めて売却目的に分類する提案に、特段の反対をしないことでよいか。
売却目的分類後売却までの評価	<ul style="list-style-type: none"> 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）。 	<ul style="list-style-type: none"> 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ことが考えられる。 	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、評価が異なることが考えられるが、問題ではないか。
売却時の評価	<ul style="list-style-type: none"> 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さうこととなる。

2009 年年次改善公開草案－IAS 第 27 号修正案
－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

2009 年年次改善公開草案では、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①取得原価による評価が IAS 第 39 号に従っていること、②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ことを提案している。

しかしながら、IFRS 第 9 号により、持分金融商品に対する投資の評価として取得原価を用いること（限られた場合に公正価値の代理数値として用いることは可能）、及び減損に関する規定は削除される。これに伴い、年次改善公開草案での提案のうち、①取得原価が IAS 第 39 号に従っている旨及び②投資の減損の記述が、IFRS 第 9 号の規定と整合しないこととなる。

	2009 年年次改善公開草案	現行 IAS 第 39 号	IFRS 第 9 号
資本性金融商品（株式） の取得原価評価	<p>38 企業が個別財務諸表を作成する場合には、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資を、以下のいずれかにより会計処理しなければならない；</p> <p>(a) 取得原価で；又は</p> <p>(b) 純損益を通じて公正価値で いずれも IAS 第 39 号に従っている。 (以下略)</p>	<p>46 (c) 資本性金融商品に対する投資のうち、活発な市場における公表市場価格がなく、公正価値を信頼性をもって測定できないもの、及びこのような公表価格のない資本性金融商品に連動しており、その引渡しにより決済しなければならないデリバティブ。これらは、取得原価で測定しなければならない（付録 A の AG80 項及び AG81 項参照）。</p>	<p>B5.5 すべての資本性金融商品及び当該金融商品に対する契約は、公正価値をもって測定されなければならない。しかしながら、限定された状況下では、取得原価が公正価値の適切な見積りである可能性がある。（以下略）</p> <p>B5.8 取得原価は、公表価格のある資本性金融商品（又は資本性金融商品に対する契約）の公正価値の最良の見積りとは決してならない。</p>

	2009 年年次改善公開草案	現行 IAS 第 39 号	IFRS 第 9 号
資本性金融商品 (株式) の減損	38D <u>企業が個別財務諸表を作成する場合には、子会社、共同支配企業及び関係会社に対する投資についての減損損失の決定及び測定に対して IAS 第 39 号の規定を適用しなければならない。</u>	66 その公正価値が信頼性をもって測定できないために公正価値で計上されていない、公表価格のない資本性金融商品、又はそのような資本性金融商品に連動し、かつ、それを引き渡すことによって決済しなければならないデリバティブ資産に関して、減損損失が発生しているという客観的な証拠がある場合には、減損損失の金額は、当該金融資産の帳簿価額と、見積将来キャッシュ・フローを類似の金融資産の現在の市場利回りで割り引いた現在価値との間の差額である (第 46 項 (c) 並びに付録 A の AG80 項及び AG81 項参照)。このような減損損失は、戻入れしてはならない。	B5.6 取得原価が公正価値の代理数値ではないかもしれない指標には、以下のものが含まれる。(以下略) B5.7 B5.6 項のリストは網羅的なものではない。企業は、当初認識日後に入手可能となる被投資企業の業績及び事業に関するすべての情報を用いなければならない。このような関連する要素が存在する限り、それらは取得原価が公正価値の代理数値ではない可能性を示唆している可能性がある。そのような場合には、企業は公正価値を見積もらなければならない。
適用時期	2011 年 1 月 1 日以後開始事業年度。早期適用あり。	2013 年 1 月 1 日前開始事業年度まで (?)。	2013 年 1 月 1 日以後開始事業年度。早期適用あり。