

■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 18 年 12 月 5 日 (火) 13 時 30 分～15 時 30 分

2. 場所 (財) 財務会計基準機構 会議室

3. 議題

(審議事項)

(1) 11 月開催の IASB 会議の議事について

- 退職後給付
- 金融商品
- 概念フレームワーク

(2) 12 月開催の IASB 会議の議事について

- 財務諸表の表示

4. 議事概要

(審議事項)

(1) 11 月開催の IASB 会議の議事について

● 退職後給付

IASB では、2006 年 7 月に、退職後給付を議題として取り上げることを決定した。このプロジェクトは、2 つのフェーズに分けて、最終的に年金会計の抜本的見直しを図る包括的長期プロジェクトである。

- フェーズ I 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以下の 4 項目を取り上げる。(この段階では IASB 単独のプロジェクト)
  - 年金に関連する収益・費用、あるいは資産及び負債の表示と開示 (財務諸表の表示プロジェクトとは別に検討)
  - 掛金建制度及び給付建制度の定義、キャッシュ・バランス・プランの会計処理
  - 平準化及び遅延認識の仕組み廃止に向けた検討
  - 年金の清算と縮小の取扱い
- フェーズ II では、別途 FASB が行っている年金会計の包括的見直しプロジェクトとの連携を図りながら、SFAS とコンバージェンスした内容となるような見直しを行う予定とされている (詳細な内容については、フェーズ I 終了時点で検討される。)

11 月 IASB 会議では、フェーズ I の「平準化及び遅延認識の仕組み廃止に向けた検討」に関して、①保険数理差損益 (数理計算上の差異) 及び過去勤務費用の認識の要否及び②包

括利益計算書における表示について議論が行われたことが説明された。(詳細な内容は、「IASB 会議報告(第62回会議)」を参照)

①については、現行の IAS 第 19 号では、数理計算上の差異はコリドール内のものは認識しないことができ(未認識処理)、限度額を超える金額は見積平均残存勤務期間に渡って認識することができる(遅延認識処理)。過去勤務費用についても、年金の改定により直ちに従業員が権利を取得するものは当該改定期の費用とするものの、従業員の権利取得までに一定の勤務サービスの提供が求められるものについては、当該期間に渡って費用認識することが求められている。審議の結果、すべての数理計算上の差異及びすべての権利未確定の過去勤務費用は、その発生時に即時に認識すべきことが暫定的に合意されたことが説明された。

②については、数理計算上の差異及び過去勤務費用を含むすべての年金関係費用は、括利益計算書上、当期利益に含めて表示することが暫定的に合意されたが、すべて当期利益で認識することには多くの関係者が時期尚早という判断をする可能性があることから、今後公表予定のディスカッション・ペーパーでは、年金関係費用の一部を当期利益で認識しない処理を含む代替案も含めて提示することが暫定的に合意されたことが説明された。

**【参考】財務諸表の表示に関してスタッフが提案した複数のアプローチ**

	主提案	代替案 1	代替案 2
勤務費用	純利益	純利益	純利益
利息費用	純利益	純利益	その他包括利益
制度資産収益	純利益	(公正価値変動) その他包括利益	その他包括利益
		(利配収入) 純利益	
保険数理差損益	純利益	純利益	その他包括利益

また、12月のIASB会議では、フェーズ1のキャッシュ・バランス・プランについて審議が行われる予定であることも説明された。

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。

- ワーキング・グループのメンバーの決定が来年であるのに、先にボードで議論して方針を決定することは、ワーキング・グループの議論が当該方針の枠内で行われることになり、市場とのコミュニケーションが達成できるのか疑問であるという意見に対し、山田 IASB 理事から、ワーキング・グループはスタッフに対する助言機関という位置づけであるため、基準の起草権をもつスタッフが、必要に応じてワーキング・グループに相談することになるという回答があった。
- 数理計算上の差異を一時認識するとなると、企業損益の変動が激しくなる等の影響が非常に大きいので、プロジェクトを慎重に進めるべきではないかという意見に対し、

山田 IASB 理事から、コリドールや遅延認識により、その期に年金に何がおこったかを分かりにくくさせているという利用者からの意見もあり、プロジェクトにはこれらの仕組みを廃止することで透明性を増す目的があるとの回答があった。

- 財務諸表の表示に関してスタッフが提案した複数のアプローチは、現行の純利益の金額を変えずに数理計算上の差異を B/S 認識するという SFAS158 号とも異なるアプローチであるが、どのような発想によるのかという質問に対しては、代替案 1 は制度資産の中の売却可能有価証券を IAS39 号と整合させる発想であり、代替案 2 は勤務費用は明確だが利息費用以下は影響が大きいので OCI という発想であること、また、スタッフに更なる検討の指示が出されているとの回答があった。
- 数理計算上の差異等に関して、時価の変動と会計上の見積りの変動による影響額を区別して検討するという議論はなかったのかという質問に対して、山田 IASB 理事から、年金債務の変動のうち見積りの変更による影響額は会計処理を将来にわたって反映させることも考えられるが、スタッフのペーパーであまり分析されていなかったこともあり、11 月会議ではあまり議論されていないという回答があった。

### ● 金融商品

金融商品のプロジェクトは、現行の会計基準を全面公正価値の採用によって置き換えるという長期的なプロジェクトであり、IASB と FASB が公表した覚書(MOU)に基づいて、2008 年 1 月までのデュー・プロセス文書の公表が目標とされている。11 月 IASB 会議では、金融商品の認識と測定に関して、①公正価値による測定の信頼性、②認識のための会計単位、③当初測定、④測定単位、⑤公正価値の変動による未実現損益の認識、⑥特殊なオプションを含む金融商品の測定について審議されたことが説明された。(詳細な内容は、「IASB 会議報告(第 6 2 回会議)」を参照)

各論点について、それぞれ以下の暫定合意がなされたことが説明された。

#### ①公正価値による測定の信頼性

- デュー・プロセス文書の対象となる金融商品では、公正価値は信頼をもって測定できること

#### ②認識のための会計単位

- 原則として、個別の金融商品を会計単位とするのが最も適切であるものの、「リンク(複合金融商品)アプローチ」が要求される状況もあること

#### ③当初測定

- 公正価値測定を巡っては別途プロジェクトが進行しており、この結果を待つ意味で、デュー・プロセス文書では、市場出口価値、取引価格及び市場入口価値のいずれが良いかに関する予備的見解は表明しないこと

#### ④測定単位

- 測定単位は個別の金融商品で公正価値を測定することとすべきであること

- 測定目的が、類似の金融商品をポートフォリオとしてまとめ、そのポートフォリオを構成する個別の金融商品の公正価値の総額を測定することを目的とするのであれば、類似の金融商品をまとめたポートフォリオを測定単位することも認められるべきであること

### ⑤公正価値の変動による未実現損益の認識

- デュー・プロセス文書の対象となる金融商品の再測定によって生じるすべての未実現損益は、原則として当期利益に含めて表示すること
- キャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ手段に生じた公正価値の変動の取扱いについては、将来議論することとされており、それによってこの暫定合意が見直される可能性があること

また、⑥特殊なオプションを含む金融商品の測定については、クレジットカード契約に代表されるような、ある種のオプションが組み込まれた金融商品の測定について、契約から生じる企業が便益を得られる可能性を現在の契約から生じる権利と見るか、それとも現在の顧客との関係から生じる無形資産と見るかについて、今後検討する予定であることが説明された。

引き続き 12 月 IASB 会議でも、金融商品の認識と測定に関して以下の項目について審議の予定であることが説明された。

- 繰上返済オプション貸出金及びクレジットカード契約の測定
- 銀行預金契約
- 要求払いの特徴のある負債の測定
- 債務者の観点から第三者の契約上又は法定の保証付負債の測定

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。

- デュー・プロセス文書の位置づけについての質問に対しては、山田 IASB 理事から、金融商品は IASB と FASB の覚書 (MOU) のリサーチプロジェクトであることから、デュー・プロセス文書はスタッフのリサーチ文書であり、昨年 4 月の IASB/FASB 合同会議にて暫定合意された、すべての金融商品を公正価値で測定するとした場合の問題点について論じられる予定であるという回答があった。
- すべての金融商品の公正価値が信頼をもって測定できるというのは疑問である。また、公正価値のすべての変動を当期利益に含めるのは、全面公正価値会計につながるのではないか。
- 概念フレームワーク

11 月 IASB 会議では、概念フレームワークに関して、フェーズ B 「構成要素及び測定」のうち①資産の定義及び②負債と資本の区分が審議されたことが説明された。(詳細な内容は、「IASB 会議報告 (第 6 2 回会議)」を参照)

①資産の定義では、「資産は、企業が現在の権利又は他の特権的アクセスを有している現在の経済的資源である。」という定義案及び、(a)「現在の」、(b)「経済的資源」、(c)「権利又は他の特権的アクセス」についての補足説明案がスタッフから提示され、審議が行われたことが説明された。

②負債と資本の区分では、

EL25：負債と資本を区別すべきか。

EL26：2つの区分のみで十分か。負債、資本及び「dequity」としてはどうか。

という2つの横断的論点に関して、(a)負債と資本を区分する明確な規準を作ることは難しいとの理解から、両者を区分せず、両者を含む概念として、例えば、「請求 (claims)」という1つの構成要素としてはどうかという「単一構成要素アプローチ」と、(b)貸方側を負債及び資本の2つの要素以外の要素も含めた3つ以上に区分しようというアプローチの2つの代替案が審議され、その結果、スタッフには、単一構成要素アプローチに重点を置いて2つの代替案を更に研究することが指示されたことが説明された。

12月IASB会議では、フェーズD「報告企業」について、以下の項目について審議の予定であること、次の段階として、ディスカッション・ペーパーの公表が予定されていることが説明された。

- ①親会社とグループ企業の関係及び②グループ企業の構成（支配企業と被支配企業対共通支配下企業への拡張）の未解決の横断的論点を議論するか否か
- 連結財務諸表作成での親会社説
- IASBの連結プロジェクトとの整合性

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。

- 単一構成要素アプローチでは、何も決めていないに等しく、ルール作りにはならない。
- 提案されている資産の定義では自己創設のれんは排除されないと思われる。概念をフェーズ分けして議論しているが、認識・測定段階で自己創設のれんを排除できないのであれば、資産の定義に戻って議論する必要があるのではないか。

(2) 12月開催のIASB会議の議事について

### ● 財務諸表の表示

財務諸表の表示に関しては、12月IASB会議では、フェーズBについて、①その他包括利益(OCI)、②キャッシュ・フロー計算書(直接法対間接法等)、③金融機関に対する作業上のフォーマットの適用、フェーズAについてIAS第1号公開草案「財務諸表の表示」のコメント・レター分析が審議される予定であることが説明された。

10月のIASB/FASB合同会議にて、長期的には独立したカテゴリーでのOCIの表示は廃止されるが、当面の措置としてOCI項目を包括利益計算書の独立したセクションで表示することを引き続き認めるべきであることに暫定合意している。フェーズBの①その他包括利

益では、スタッフが、当面の措置として包括利益計算書に OCI 項目を表示する方法として以下 4 つの選択肢を用意していること、一体性原則及び 10 月会議で審議された当面の目標との関係から、選択肢 B がスタッフ提案として示されていることが説明された。(表示イメージは別紙参照)

- a. 選択肢 A — OCI 項目を当該事象又は取引が関連する機能別のセクション又はカテゴリーの中に表示し、当該セクション又はカテゴリーの中で必要に応じてリサイクリングを行う。
- b. 選択肢 B — 選択肢 A と同じように表示しつつ、OCI 項目が含まれる各セクション又はカテゴリーには OCI 項目を表示するサブ・カテゴリーを設けて、OCI 項目と OCI 以外の項目を区別する。
- c. 選択肢 C — OCI 項目を独立したセクションとして表示する（すなわち、事業、財務、法人所得税、廃止事業の各セクションと同じレベルで表示する）。リサイクリングされる OCI 項目は、セクション及びカテゴリーをまたぐかたちでリサイクリングされる。OCI セクションには、営業、投資、財務の各カテゴリーが設けられるほか、他のセクションと同様に小計が設けられる。
- d. 選択肢 D — 選択肢 C と同じように表示しつつ、OCI 項目は税引後ベースで表示する。この表示方法は、現行の OCI の表示と最も整合的であり、事業、財務、廃止事業及び法人所得税の各セクションの合計は、現在表示されている純利益と等しくなる。

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。

- 包括利益計算書に OCI 項目を表示する 4 つの選択肢に関して、選択肢 A、B では OCI が集約されて表示されていない、選択肢 C では OCI が集約されているものの税引前ベースであり現行の純利益を計算することが容易ではないという理由で支持しない。したがって、OCI が集約されており税引後ベースである選択肢 D を支持するが、OCI の前に純利益、税金の前に税引前利益を入れるべきであるという意見に対し、山田 IASB 理事から、10 月の IASB/FASB 合同会議では短期的にも純利益という小計を作らないことが暫定合意されているという回答があった。
- 純利益を表示しないという暫定合意と、1 株当たり利益との調整に関する質問に対しては、山田 IASB 理事から、今後議論される予定であるとの回答があった。
- キャッシュ・フロー計算書について、IASB 会議のオブザーバーノートでは、キャッシュ・フロー計算書の目的について JIG 会議が支持していると引用されているが、むしろ、JIG 会議では直接法・間接法の議論が主として行われ、間接法を支持する意見が多かったことが記載されていないのではないかと。また、市場関係者が、包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書が行項目単位で整合することを望んでいるという記載は、CFA Institute (アナリスト団体) 以外の関係者もそうであるのか、概念的には直接法・間接法のコストに大きな違いがないというのは疑問である。

### 報告事項(3)

- フェーズ B の議論を行う前に、フェーズ A のコメント分析を行うべきではなかったのか、フェーズ A は（2009 年まで新基準を適用しないという IASB の方針によれば）適用時期が 2009 年以降になると思われるので、議論を急ぐのではなく、フェーズ B との関連も考慮して検討すべきではないかという意見に対し、山田 IASB 理事から、フェーズ A の主たる目的が、包括利益をボトムラインとする計算書を導入することであると考えること、フェーズ B については来年の第 2 四半期にディスカッション・ペーパーの公表予定だが、公開草案が 2008 年、早くても最終基準公表には 2009 年までかかり、適用時期まで考慮すれば、フェーズ A の基準の適用期間もそれなりの期間となるため、フェーズ A を検討することには意義があると考えているとの回答があった。
- フェーズ A の公開草案に対するコメントで注目すべきところは、組替修正額（リサイクリング）の開示と、1 株当たり利益が認識収益費用計算書の本表に表示することが認められる唯一の 1 株当たり情報であるという提案に賛成が多い点である。

以 上



Alternative A Statement of Comprehensive Income			Alternative B Statement of Comprehensive Income			Alternative C Statement of Comprehensive Income			Alternative D Statement of Comprehensive Income					
	2006	2005		2006	2005		2006	2005		2006	2005			
	(in millions)			(in millions)			(in millions)			(in millions)				
<b>BUSINESS</b>														
<b>Operating Income</b>														
Net sales	11,292	10,055	Net sales	11,292	10,055	Net sales	11,292	10,055	Net sales	11,292	10,055			
Costs and expenses:														
Cost of products sold	-2,815	-2,446	Cost of products sold	-2,815	-2,446	Cost of products sold	-2,815	-2,446	Cost of products sold	-2,815	-2,446			
R&D expense	-1,113	-951	R&D expense	-1,113	-951	R&D expense	-1,113	-951	R&D expense	-1,113	-951			
SG&A expense	-3,537	-3,092	SG&A expense	-3,537	-3,092	SG&A expense	-3,537	-3,092	SG&A expense	-3,537	-3,092			
Pension expense	-142	-131	Pension expense	-142	-131	Pension expense	-142	-131	Pension expense	-142	-131			
"Recycled" gain on CF hedges *	20	10	"Recycled" gain on CF hedges *	20	10	"Recycled" gain on CF hedges *	20	10	"Recycled" gain on CF hedges *	20	10			
Litigation charges	-100	-654	Litigation charges	-100	-654	Litigation charges	-100	-654	Litigation charges	-100	-654			
Goodwill impairment	-364		Goodwill impairment	-364		Goodwill impairment	-364		Goodwill impairment	-364				
Other operating expense	-179	-294	Other operating expense	-179	-294	Other operating expense	-179	-294	Other operating expense	-179	-294			
Gain on cash flow hedges - OCI	26	36	Net operating income	3,062	2,495									
Translation adjustment	-14	63	<i>Other comprehensive income:</i>											
Actuarial (loss) on pension oblig	-9	-5	Gain on cash flow hedges	26	36	Gain on cash flow hedges	26	36	Gain on cash flow hedges	26	36			
Comprehensive operating income	3,066	2,589	Translation adjustment	-14	63	Translation adjustment	-14	63	Translation adjustment	-14	63			
<b>Investing Income</b>														
Realized gain (loss) on AFS	12	3	Actuarial (loss) on pension oblig	-9	-5	Actuarial (loss) on pension oblig	-9	-5	Actuarial (loss) on pension oblig	-9	-5			
Unrealized gain (loss) on AFS	1	-16	Comprehensive operating income	3,066	2,589	Comprehensive operating income	3,066	2,589	Comprehensive operating income	3,066	2,589			
Comprehensive investing income	13	-13	<b>Investing Income</b>											
Comprehensive business income	3,079	2,576	Realized gain (loss) on AFS	12	3	Realized gain (loss) on AFS	12	3	Realized gain (loss) on AFS	12	3			
<b>FINANCING</b>														
<b>Financing income</b>														
Interest income	203	100	Net investing income	12	3	Net investing income	12	3	Net investing income	12	3			
<b>Financing expenses</b>														
Interest expense	-116	-55	<i>Other comprehensive income:</i>											
Comprehensive financing income	87	45	Unrealized gain (loss) on AFS	1	-16	Unrealized gain (loss) on AFS	1	-16	Unrealized gain (loss) on AFS	1	-16			
<b>INCOME TAXES</b>														
Provision for income taxes	-615	-740	Comprehensive investing income	13	-13	Comprehensive investing income	13	-13	Comprehensive investing income	13	-13			
<b>OTHER COMPREHENSIVE INCOME</b>														
<b>Operating Income</b>														
Translation adjustment	-14	63	Comprehensive business income	3,079	2,576	Comprehensive business income	3,079	2,576	Comprehensive business income	3,074	2,498			
Actuarial (loss) on pension oblig	-9	-5	<b>FINANCING</b>											
Gain on cash flow hedges	26	36	<b>Financing income</b>											
<b>Investing Income</b>														
Unrealized gain (loss) on AFS	1	-16	Interest income	203	100	Interest income	203	100	Interest income	203	100			
Other comprehensive income	5	78	<b>Financing expenses</b>											
Total comprehensive income	2,552	1,882	Interest expense	-116	-55	Interest expense	-116	-55	Interest expense	-116	-55			
<b>OTHER COMPR INCOME (NET OF TAX)</b>														
<b>Operating Income</b>														
Translation adjustment	-11	48	Comprehensive financing income	87	45	Comprehensive financing income	87	45	Comprehensive financing income	87	45			
Actuarial (loss) on pension oblig	-6	-3	<b>INCOME TAXES</b>											
Gain on cash flow hedges	18	28	Provision for income taxes	-611	-723	Provision for income taxes	-611	-723	Provision for income taxes	-611	-723			
<b>Investing Income</b>														
Unrealized gain (loss) on AFS	0.7	-12	<b>OTHER COMPREHENSIVE INCOME</b>											
Other comprehensive income, net	2	61	<b>Operating Income</b>											
Total comprehensive income	2,552	1,882	Translation adjustment	-14	63	Translation adjustment	-14	63	Translation adjustment	-14	63			
<b>INCOME TAXES</b>														
Provision for income taxes	-615	-740	Actuarial (loss) on pension oblig	-9	-5	Actuarial (loss) on pension oblig	-9	-5	Actuarial (loss) on pension oblig	-6	-3			
<b>OTHER COMPR INCOME (NET OF TAX)</b>														
<b>Operating Income</b>														
Translation adjustment	-11	48	Gain on cash flow hedges	26	36	Gain on cash flow hedges	26	36	Gain on cash flow hedges	18	28			
<b>Investing Income</b>														
Unrealized gain (loss) on AFS	0.7	-12	<b>Financing income</b>											
Other comprehensive income, net	2	61	Interest income	203	100	Interest income	203	100	Interest income	203	100			
Total comprehensive income	2,552	1,882	<b>Financing expenses</b>											
<b>INCOME TAXES</b>														
Provision for income taxes	-615	-740	Interest expense	-116	-55	Interest expense	-116	-55	Interest expense	-116	-55			

\* This example presents the "recycled" portion of the gain on cash flow hedges as a separate line item for illustrative purposes; it is possible to include this realized gain as a portion of revenues.

(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。