

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 19 年 2 月 13 日（火） 15 時 45 分～17 時 45 分

２．場所 （財）財務会計基準機構 会議室

３．議題

（審議事項）

（１） 1 月開催の IASB 会議の議事について

- IAS 第 37 号改訂
- 企業結合
- 財務諸表の表示

（２） 公開草案等に対するコメント対応

- ディスカッション・ペーパー「公正価値測定」

４．議事概要

（審議事項）

(1) 1 月開催の IASB 会議の議事について

● IAS 第 37 号改訂

1 月 IASB 会議では、2006 年 11 月、12 月に、米国ノーウォーク、ロンドン、メルボルンで行われた円卓会議のコメント分析、及び今後の検討スケジュールについて議論されたことが説明された。

円卓会議のコメント分析では、プロジェクト全般に対して、現時点で IAS 第 37 号を改訂しなければならないほどの他の IFRS との矛盾が存在しない、改訂提案は議論と更なる発展のために役立つものの、概念フレームワーク及び収益認識といった他のプロジェクトと同時に進行させるべきであるとのコメントが寄せられたが、IASB は、本プロジェクトで対応すべき問題と他のプロジェクトで対応すべき問題との間には重要なリンクがあることは承知しているものの、このプロジェクトは他のプロジェクトの完成を待つことなく進めるべきであることが暫定的に合意されたことが説明された。

また、円卓会議での議論を踏まえて、以下の今後さらに検討すべき論点が合意されたことも説明された。

- 負債とビジネスリスクの識別
- 現在の債務（推定的債務を含む）の存在に関する不確実性
- 負債の決済に必要な経済的便益の流出に関するすべての不確実性を測定に反映可

能か

- 期待値計算で用いる諸要素（ビルディングブロック）に関するガイダンス
- 訴訟の取扱いにおける特別の考慮
- 負債の定義を満たさない項目（現在「潜在的債務（possible obligation）」として記述されている項目）についての開示

今後の検討スケジュールでは、基準書起草の予定が 2008 年 8 月～10 月と、円卓会議開催前に示されていた予定よりも 1 年強延期される方向で見直されたことが説明された。（詳細な内容は、「IASB 会議報告（第 64 回会議）」を参照）

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。

- 円卓会議で述べられた意見は我々の意見に近いと思われる。現行基準で問題が生じているという認識はなく、なぜ改訂する必要があるのかが理解できないという意見に対しては、山田 IASB 理事より、本プロジェクトは、企業結合との整合性の関係で始まったものであるが、偶発負債概念が負債であるが認識されていないものと潜在的な負債を包含しているのでこれを削除し、負債の要件を現行の IAS 第 37 号で引当金の認識要件に含まれている蓋然性は測定に織り込むなど、IAS 第 37 号内部及び企業結合との整合性を持たせるように進めているものであるとの回答があった。
- 期待値による測定など、実務への適用可能性の問題が解決しないとこのような議論を繰り返すだけではないか。
- 訴訟のケースだと、負債の見積りは非常に難しいという意見に対して、山田 IASB 理事より、公開草案に従うと訴訟のケースは確定する可能性を判断して測定に反映させることになるが、実務上は大きく変わらないと考えているという回答があった。
- IAS37 号改訂プロジェクトのきっかけが、企業結合との整合性の問題にあるとのことであるが、資産に目を転じると、通常時には計上されない自己創設のれんが、企業結合時には買収のれんとして計上されることとなるが、この点については不整合と考えて見直すことにつながらないか。

- 企業結合

1 月 IASB 会議では、非支配持分とのれん、偶発資産及び偶発負債、従業員給付制度、評価性引当金及び繰延税金資産及び負債の 5 項目が議論されたことが説明された。（詳細な内容は、「IASB 会議報告（第 64 回会議）」を参照）なお、評価性引当金については IASB 会議の Observer Note として資料が公表されなかったため、国際対応専門委員会では取り上げなかった。

非支配持分とのれんでは、以下のような説明がなされた。

- のれんの認識を巡って、購入のれん（親会社部分のみ）を認識すべきという見解と全

部のれん（親会社部分と非支配持分部分の合計）を認識すべきという見解がIASBの中では拮抗している（FASBでは、大多数が全部のれんを支持している）。公開草案に対する多くのコメントが全部のれんに対する懸念を表明している。

- このような状況を打開するため、2006年10月のIASB/FASB会議から、のれんの認識という論点から議論するのではなく、非支配持分の測定属性という観点から議論しており、12月のIASB/FASB会議では、非支配持分を公正価値で測定するという原則を最終基準で明確にすること、及び公正価値による測定という原則に例外を設けることが暫定的に合意された。
- その際に、例外をどのようなものとするか、及び例外を設けることで企業結合により取得又は引受けた資産及び負債を公正価値で測定するという原則にどのような影響を及ぼすか、という点を検討するようスタッフに指示が出された。
- これを受けて、1月IASB会議では以下の論点が検討された。
  - 公開草案では、被取得者に非支配持分があっても、取得者がのれんを含む取得日におけるすべての資産を認識するという支配モデルを採用しているが、取得後は、支配持分と非支配持分間の所有持分の変化は所有者間の移転と見て、のれんの再測定は行わないことが提案され、暫定的に合意された。
  - 非支配持分を(a)公正価値で測定する（のれんを含むことになる）か、又は(b)識別可能な純資産の持分割合として測定する（のれんを含まないことになる）かを、取得者がコスト・便益の観点から判断して選択できるようにする提案に対しては、ある場合には公正価値による測定を強制するのか、それとも会計方針として選択を求めるのかについて、更に検討することがスタッフに指示された。

偶発資産及び偶発負債では、現在進行中のIAS第37号の改訂プロジェクトの完成が企業結合プロジェクトよりも遅くなるのが確実なため、両者の関係をどう整理するかが議論され、企業結合プロジェクトを先行して完成させる際に、以下の通り、IAS第37号の改訂プロジェクトでの議論をIFRS第3号の改訂の中に取り込むことが暫定的に合意されたことが説明された。

- 企業結合基準は、資産あるいは負債の定義を満たした項目に限って認識することを明らかにすべきである。可能性ある資産と可能性ある負債は認識すべきではないということ明らかにするために、企業結合基準において偶発資産と偶発負債という用語は使わない。
- 負債の認識における「蓋然性規準」は削除することとする。なお、偶発負債の認識に関しては、現行IFRS第3号では、蓋然性規準を満たすことは要求されていない

従業員給付制度では、退職後給付債務のみを企業結合時における公正価値測定の例外とするという公開草案での提案に対して、IAS第19号「従業員給付」の他の給付（短期従業員給付、その他の長期従業員給付及び解雇給付）についても公正価値測定の例外に加えるかの議論が行われ、企業結合時の公正価値による測定の例外をIAS第19号全体に拡大す

ることが暫定合意されたことが説明された。

繰延税金資産及び負債では、企業結合によって取得された繰延税金資産及び負債は、公正価値ではなく IAS 第 12 号「法人所得税」の規定によって測定するとした公開草案の提案を再検討し、下記について暫定合意がなされたことが説明された。

- 企業結合によって取得された繰延税金資産及び負債は、公正価値ではなく IAS 第 12 号「法人所得税」の規定によって測定する。
- 取得者は、企業結合の結果取得者の繰延税金資産に生じる変動を企業結合とは区別して IAS 第 12 号に従い、企業結合後の損益又は資本として認識する。
- 公開草案では、企業結合後 1 年内の繰延税金の変動はのれんに反映させるという反証可能な推定が置かれているが、これを削除し、公開草案の中で示されている「測定期間」という概念を繰延税金便益に適用し、測定期間内に生じた繰延税金便益の修正はのれんの修正として、測定期間後の繰延税金便益の変動は収益として認識される。
- 税金に関連する不確実性の取扱いについては、短期統合化プロジェクトで検討しているため、そこでの結論がでるまで IAS 第 12 号の修正は行わない。
- 識別可能で耐用年数を確定できない無形資産に係る一時差異に対応する繰延税金資産及び負債を認識するという IAS 第 12 号の要求は変更しない。

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。

- 非支配持分とのれんに関して、非支配持分を公正価値で測定するかどうかを選択可能というのは、全部のれん方式と部分のれん方式を選択できるが、部分のれん方式の場合でも追加取得時のれんを認識せず、一部売却時のれんの減額処理はしないということかという質問に対しては、山田 IASB 理事から、どのような形で非支配持分を公正価値で測定しない特例を認めるかについては、費用対効果で個別企業の個別の企業ごとで選択を認める、あるいは企業の会計方針とすることで議論中である、また支配取得時に一旦のれんを測定し、それ以降の再測定はしないという回答があった。
- 非支配持分とのれんに関して、例えば取得した比率が高いか低いかなど、客観的根拠により、全部のれんか部分のれんかの選択を規定することは考えられないか。
- 従業員給付制度に関して、従業員給付の公正価値をどのように測定するのかという質問に対しては、山田 IASB 理事から、公正価値で測定できないため、従業員給付は公正価値測定の特例とする暫定合意となったとの回答があった。
- 従業員給付制度に関して、企業結合時は、遅延認識についてもそのままかという質問に対しては、山田 IASB 理事から、IAS 第 19 号第 108 項に基づき遅延認識ではなくすべて認識することになるとの回答があった。
- 偶発資産及び偶発負債に関して、IAS 第 37 号の改訂が審議中にもかかわらず、その議論を IFRS 第 3 号の改訂に反映させることは時期尚早ではないか。
- 偶発資産及び偶発負債に関して、偶発負債の注記がなくなるのかという質問に対し

ては、山田 IASB 理事から、別途考慮されると思われるとの回答があった。

- 非支配持分とのれんに関して、部分のれんも認められることになるので結論はよいが、のれんの非支配持分部分を認識しないことを、のれんの非支配持分部分を 0 で測定するというような議論の立て方が詭弁に陥っていないか。

### ● 財務諸表の表示

1 月 IASB 会議では、廃止事業の定義、包括利益計算書での機能別・性質別の分解表示、複合的な企業に対する作業様式（working format）の適用、持分変動計算書と持分に関連する論点についての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 64 回会議）」を参照）

廃止事業の定義では、企業の構成要素（component of an entity）の処分を、廃止事業として報告し、過年度の財務諸表について再表示すべき場合とは、その構成部分が、IFRS 第 8 号で定義する「事業（operating）セグメント」にあたる場合のみであることを、ボードは暫定的に決定した等の説明がなされた。

包括利益計算書での機能別・性質別の分解表示では、包括利益計算書の本表上、企業の主要な活動（機能）に基づいて情報を表示することが求められるべきであり、それらの機能の各々に関連する重要なコストについての（性質別の）情報を、包括利益計算書の本表又は注記の何れかで企業は表示すべきである、また、機能別の情報の表示が、目的適合的（relevant）ではない（例えば、企業が主としてサービスを提供している）ときには、費用の性質に基づいて包括利益計算書の本表上で企業は情報を表示することができるという暫定的決定を行ったことが説明された。

複合的な企業に対する作業様式の適用では、最初の討議文書（ディスカッション・ペーパー）では、大きく異なる複数の事業を営む企業が、どのように分類規準を適用するかという概括的な論点についての予備的見解のみを提示すべきとする暫定的な決定を行ったことが説明された。

持分変動計算書と持分に関連する論点では、持分変動計算書は、その他包括利益累計額以外の、持分（equity）の各構成要素の期首及び期末残高の変動の詳細を含むものとすべきである、という暫定的な決定をボードが行った（持分変動計算書の表示イメージは別添 1 参照）こと、また、作業様式を変更して、持分項目や持分取引を財務セクション内の 1 つのカテゴリーとして表示するのではなく、財政状態計算書やキャッシュ・フロー計算書上の独立したセクションとして表示することを暫定的に決定した（財政状態計算書の表示イメージは別添 2 参照）こと等が説明された。

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。

- 複合的な企業に対する作業様式の適用で、IASB Update に小売業と製造業といった、大きく異なる事業を行う非金融企業にも関連する論点である旨が掲載されていた点に

ついて、小売業と製造業を明確に分けることは難しいのではないかという意見に対しては、事務局から、業種の区分をするかどうか、区分した場合の作業様式の適用方法については、現段階では未定であり、今後の議論の対象となると理解しているとの回答があった。

- 持分変動計算書と持分に関連する論点に関して、この段階で財政状態計算書等において、持分項目を独立表示させる議論が出てくることに違和感がある。結局、伝統的な資産、負債、持分項目という伝統的な区分に戻るのではないかと、この意見が示された。

### (2) 公開草案等に対するコメント対応

- ディスカッション・ペーパー「公正価値測定」

現行の国際財務報告基準（IFRSs）では公正価値測定に関するガイダンスは、関連するIFRSsに分散しており、かつ必ずしも整合的ではないため、IFRSsが要求する全ての公正価値測定に関して、一つのガイダンスの制定を目指すのが公正価値測定プロジェクトの目的である。本プロジェクトは、2006年2月に公表されたIASBとFASBとの覚書（MoU）のコンバージェンス作業プログラムの対象になっている。また、2006年9月にFASBは米国会計基準における公正価値測定のフレームワークと共に公正価値の唯一の定義を定めたSFAS第157号「公正価値測定」を公表している。

IASBは、IFRSsに定められる公正価値の測定に関するガイダンスと米国会計基準とのコンバージェンスの必要性を認識し、その審議に向けてSFAS第157号を出発点として用いることを決定した。そのため、本ディスカッション・ペーパーには、SFAS第157号をパート2として添付し、SFAS第157号に包含されている主要な論点に関するIASBの予備の見解及びコメント提供者向けの質問、及び関連するIFRSsガイダンスの紹介がパート1に含まれている。

事務局より、ディスカッション・ペーパーの概要（別紙参照）が説明された後の質疑応答において、以下のような、質問が述べられた。

- 今後の本専門委員会でのコメント案に関する審議のスケジュールに対する質問に対しては、事務局から、コメント期限の5月4日までに開催される本専門委員会にて、コメント案に関する審議を行う予定であるとの回答を行った。

以上

( 別添 1 )

## 持分変動計算書の表示イメージ (1月 IASB 会議 Agenda paper 13D より抜粋)

| Statement of Changes in Equity  |                          |                 |                              |                              |   |
|---------------------------------|--------------------------|-----------------|------------------------------|------------------------------|---|
|                                 | <i>Common<br/>Stock*</i> | <i>Warrants</i> | <i>Retained<br/>Earnings</i> | <i>Accumulated<br/>OCI**</i> | <i>Total<br/>Shareholders'<br/>Equity</i> |
| <b>Balance at Dec. 31, 2004</b> | <b>2200</b>              |                 | <b>500</b>                   | <b>45</b>                    | <b>2745</b>                               |
| Comprehensive Income            |                          |                 | 2280                         | 35                           | 2315                                      |
| Issuance of Warrants            |                          | 5               |                              |                              | 5   |
| Dividends                       |                          |                 | (140)                        |                              | (140)                                     |
| <b>Balance at Dec. 31, 2005</b> | <b>2200</b>              | <b>5</b>        | <b>2640</b>                  | <b>80</b>                    | <b>4925</b>                               |
| Comprehensive Income            |                          |                 | 2240                         | (5)                          | 2235                                      |
| Conversion of Warrants          |                          | (5)             |                              |                              | (5)                                       |
| Issuance of Common Stock        | 5                        |                 |                              |                              | 5   |
| Dividends                       |                          |                 | (355)                        |                              | (355)                                     |
| <b>Balance at Dec. 31, 2006</b> | <b>2205</b>              | <b>0</b>        | <b>4525</b>                  | <b>75</b>                    | <b>6805</b>                               |

\* 貸借対照表上、common stock に関連する対価が additional paid-in capital などの行にも含まれている場合、合算する。

\*\* その他包括利益の各項目の詳細は、注記で表示される。

## 財政状態計算書の表示イメージ(1月IASB会議Agenda paper 13Dより抜粋)

| STATEMENT OF FINANCIAL POSITION<br>CURRENT WORKING FORMAT |         |         |         | STATEMENT OF FINANCIAL POSITION<br>PROPOSED PRESENTATION - SEPARATE EQUITY SECTION |         |         |         |
|---|---------|---------|---------|--|---------|---------|---------|
|   | 2006    | 2005    | 2004    |  | 2006    | 2005    | 2004    |
| <b>BUSINESS</b>   |         |         |         | <b>BUSINESS</b>  |         |         |         |
| <b>Operating assets and liabilities</b>                   |         |         |         | <b>Operating assets and liabilities</b>  |         |         |         |
| <i>Short-term:</i>  |         |         |         | <i>Short-term:</i>   |         |         |         |
| Accounts receivable                                       | 1,405   | 1,310   | 1,515   | Accounts receivable  | 1,405   | 1,310   | 1,515   |
| Inventory   | 825     | 630     | 915     | Inventory  | 825     | 630     | 915     |
| Accounts payable  | (1,215) | (845)   | (1,250) | Accounts payable   | (1,215) | (845)   | (1,250) |
| Net short-term operating assets                           | 1,015   | 1,095   | 1,180   | Net short-term operating assets  | 1,015   | 1,095   | 1,180   |
| <i>Long-term:</i>   |         |         |         | <i>Long-term:</i>  |         |         |         |
| PP&E  | 5,395   | 5,110   | 4,450   | PP&E   | 5,395   | 5,110   | 4,450   |
| Identifiable intangible assets                            | 850     | 975     | 1,100   | Identifiable intangible assets   | 850     | 975     | 1,100   |
| Pension obligation  | (335)   | (295)   | (225)   | Pension obligation   | (335)   | (295)   | (225)   |
| Goodwill  | 630     | 650     | 650     | Goodwill   | 630     | 650     | 650     |
| Net long-term operating assets                            | 6,540   | 6,440   | 5,975   | Net long-term operating assets   | 6,540   | 6,440   | 5,975   |
| Net operating assets                                      | 7,555   | 7,535   | 7,155   | Net operating assets   | 7,555   | 7,535   | 7,155   |
| <b>Investing assets and liabilities</b>                   |         |         |         | <b>Investing assets and liabilities</b>  |         |         |         |
| <i>Short-term:</i>  |         |         |         | <i>Short-term:</i>   |         |         |         |
| AFS securities  | 125     | 105     | 115     | AFS securities   | 125     | 105     | 115     |
| <i>Long-term:</i>   |         |         |         | <i>Long-term:</i>  |         |         |         |
| Equity method investment                                  | 135     | 110     | 90      | Equity method investment   | 135     | 110     | 90      |
| Net investing assets                                      | 260     | 215     | 205     | Net investing assets   | 260     | 215     | 205     |
| Net business assets                                       | 7,815   | 7,750   | 7,360   | Net business assets  | 7,815   | 7,750   | 7,360   |
| <b>DISCONTINUED OPERATIONS</b>                            |         |         |         | <b>DISCONTINUED OPERATIONS</b>   |         |         |         |
| Discontinued operation assets                             | 65      | -       | -       | Discontinued operation assets  | 65      | -       | -       |
| Discontinued operation liabilities                        | (105)   | -       | -       | Discontinued operation liabilities   | (105)   | -       | -       |
| Net discontinued operation (liabilities)                  | (40)    | -       | -       | Net discontinued operation (liabilities)   | (40)    | -       | -       |
| <b>INCOME TAXES</b>                                       |         |         |         | <b>INCOME TAXES</b>  |         |         |         |
| <i>Short-term:</i>  |         |         |         | <i>Short-term:</i>   |         |         |         |
| Income tax payable  | (360)   | (375)   | (350)   | Income tax payable   | (360)   | (375)   | (350)   |
| Net short-term deferred tax asset                         | 25      | 75      | 125     | Net short-term deferred tax asset  | 25      | 75      | 125     |
| Net short-term income tax assets                          | (335)   | (300)   | (225)   | Net short-term income tax assets   | (335)   | (300)   | (225)   |
| <i>Long-term:</i>   |         |         |         | <i>Long-term:</i>  |         |         |         |
| Net long-term deferred tax (liabilities)                  | (230)   | (155)   | (85)    | Net long-term deferred tax (liabilities)   | (230)   | (155)   | (85)    |
| Net long-term income tax (liabilities)                    | (230)   | (155)   | (85)    | Net long-term income tax (liabilities)   | (230)   | (155)   | (85)    |
| Net income tax (liabilities)                              | (565)   | (455)   | (310)   | Net income tax (liabilities)   | (565)   | (455)   | (310)   |
| <b>FINANCING</b>  |         |         |         | <b>FINANCING</b>   |         |         |         |
| <b>Financing assets</b>                                   |         |         |         | <b>Financing assets</b>  |         |         |         |
| <i>Short-term:</i>  |         |         |         | <i>Short-term:</i>   |         |         |         |
| Cash and cash equivalents                                 | 1,085   | 805     | 1,225   | Cash and cash equivalents  | 1,085   | 805     | 1,225   |
| Interest receivable                                       | 25      | 20      | 15      | Interest receivable  | 25      | 20      | 15      |
| Total financing assets                                    | 1,110   | 825     | 1,240   | Total financing assets   | 1,110   | 825     | 1,240   |
| <b>Financing liabilities</b>                              |         |         |         | <b>Financing liabilities</b>   |         |         |         |
| <i>Short-term:</i>  |         |         |         | <i>Short-term:</i>   |         |         |         |
| Interest payable  | (40)    | (30)    | (25)    | Interest payable   | (40)    | (30)    | (25)    |
| Commercial paper payable                                  | (125)   | (190)   | (160)   | Commercial paper payable   | (125)   | (190)   | (160)   |
| <i>Long-term:</i>   |         |         |         | <i>Long-term:</i>  |         |         |         |
| Bank loan payable   | (1,350) | (2,975) | (5,360) | Bank loan payable  | (1,350) | (2,975) | (5,360) |
| Total financing (liabilities)                             | (1,515) | (3,195) | (5,545) | Total financing (liabilities)  | (1,515) | (3,195) | (5,545) |
| <b>Equity</b>   |         |         |         | <b>Equity</b>  |         |         |         |
| Common stock (APIC)                                       | (2,205) | (2,200) | (2,200) | Common stock (includes APIC)   | (2,205) | (2,200) | (2,200) |
| Warrants  |         | (5)     |         | Warrants   |         | (5)     |         |
| Retained earnings   | (4,525) | (2,640) | (500)   | Retained earnings  | (4,525) | (2,640) | (500)   |
| Accumulated OCI   | (75)    | (80)    | (45)    | Accumulated OCI  | (75)    | (80)    | (45)    |
| Total (equity)  | (6,805) | (4,925) | (2,745) | Total (equity)   | (6,805) | (4,925) | (2,745) |
| Net financing (liabilities and equity)                    | (7,210) | (7,295) | (7,050) | Net financing (liabilities)  | (405)   | (2,370) | (4,305) |
|   |         |         |         | Total net assets   | 6,805   | 4,925   | 2,745   |