

■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5月11日（金） 10時00分～12時00分

2. 場所 （財）財務会計基準機構 会議室

3. 議題

（審議事項）

（1） 5月開催のIASB会議の議事について

- IAS第37号改訂
- 退職後給付

（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」
- IAS第24号「関連当事者についての開示」改訂公開草案
— 「国営企業及び関連当事者の定義」

4. 議事概要

（審議事項）

(1) 4月開催のIASB会議の議事について

- IAS第37号改訂

5月IASB会議では、①現在債務の存在に関する不確実性及び②推定的債務について審議されることが説明された。

①現在債務の存在に関する不確実性では、3月IASB会議での、「(a)ビジネスリスクが負債となるためには、現在債務が存在していなければならず、(b)現在債務は、①企業がある特定方法で行動することに対して取消不能の約束をしており、かつ、②外部の当事者が当該企業に対して当該特定方法で行動することを要求することができる強制力のある権利を有している場合に、存在している。」という暫定合意（3月IASB会議での詳細な内容は、「IASB会議報告（第66回会議）」を参照）に基づき、待機債務と現在債務の不確実性を示す事例、現在債務の存在に関する不確実性に対処するための代替的なアプローチが検討されること、待機債務の定義を「待機債務は、条件付債務と組み合わさった無条件債務を表すものである。」と簡素化するスタッフ提案がなされていることが説明された。

待機債務と現在債務の不確実性を示す事例では、以下の事例が示されている。

待機債務	200Y年5月31日までカバーする保証を提供する（無条件債務）及び保証期間中に製品が故障した場合には修繕する。（条件付債務）
現在債務の	消費者に対し、汚染されたハンバーガーを販売したこと（既に発生した事象の

不確実性	潜在的な結果) に対する補償をする。(無条件債務)
------	---------------------------

現在債務の存在に関する不確実性に対処するための代替的なアプローチでは、(a) 現在債務が存在しているかどうかの検討をする際に、入手可能な全ての証拠を用いることを支持する見解、(b) 現在債務は存在するが、全ての利用可能な証拠を用いて、不確実性を現在債務の（存在の有無の検討をするのではなく）測定に反映させる見解、(c) 不確実性は、負債が存在しているか否かを検討する際のファクターではなく、負債を認識するか否かを検討する際に考慮すべきという見解が示されたが、いずれも理想的ではないとスタッフが考えていること、見解(c)は、「合理的に測定できるのであれば、負債の定義を満たす全ての項目を認識する」という公開草案の認識原則と相容れないことが説明された。

②推定的債務では、現在債務と推定的債務の関係が検討され、法的債務の定義に含まれる「法的に強制力がある」の意味を明確化すること、また推定的債務に対する更なるガイダンスは必要ではないというスタッフ提案がなされていることが説明された。

現在債務と推定的債務の関係では、上記3月IASB会議での現在債務に関する暫定合意と整合させるため、「推定的債務は、外部の当事者が当該企業に対して当該特定方法で行動することを要求することができる強制力のある権利を有している場合にのみ現在債務となるといえる」こと、推定的債務に関して、(A) 認識される推定的債務の範囲を裁判所が強制するものに限定する(SFAS第143号「資産除去債務の会計処理」のように)、(B) 法律上、又は同等の方法により強制力があるという表現を使う、(C) IAS37号公開草案Par.15の説明文を「同等の方法により強制力がある」ことの説明に使うという3つの選択肢がスタッフから示されていることが説明された。

IAS37号公開草案Par.15の説明文

法的強制力がない場合、現在債務の決済を免れることが殆どできないかどうかを判断するに当たって、特に注意することが必要である。推定的債務の場合、これは以下のようなケースに限られる。

- (a) 企業が相手方に対し、特定の責務を負うことを受入れることを過去に示したことがあること；
- (b) 企業がこれらの責務を遂行することについて、相手方が合理的に期待することができること；
- (c) 相手方が企業の債務の履行から便益を得るか、または不履行から損害を被るかのいずれかであること。

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。

- 推定的債務の範囲に関する質問に関しては、山田IASB理事から、米国基準と合わせるため非常に狭くする見解(上記(A))と、それよりは広げるものの広すぎる部分は削る見解(上記(B)・(C))が検討されること、(A)は判断が容易だが保険会計の有配当契約部分が負債として入らなくなると思われるとの説明があった。
- 推定的債務は、IAS第37号の定義は広すぎるので米国基準と合わせたほうがよい。

- 現在債務の存在に関する不確実性**(c)**が成り立つためには、負債の定義を満たしていなければならないので、実質的には見解**(b)**+**(c)**となるはずと思われるが、よく分からない。
- 本公開草案での偶発負債をなくす提案に関する質問に対しては、山田 IASB 理事から、現在の偶発負債には、負債の定義を満たさないものと、負債の定義を満たすが資源の流出の可能性の低いものが混在しており、公開草案の提案は負債の定義を満たせば認識し、資源流出の不確実性は測定に反映することでこれを解決するものであること、もう一つの論点として負債があるかどうかの不確実性をどう処理するかが検討されていることが説明された。
- 現在債務の存在に関する不確実性は、このプロジェクトの基本問題が現れていると考える。見解**(a)**ではプロジェクトの基本姿勢が崩れかねない、見解**(b)**では蓋然性認識規準を外すことの問題点が現れていると考える。
- 負債の概念を単一の統合的な概念としようとしていると思われる。そのこと自体はよいが、それ自体が自己目的化して、意思決定有用性の観点で欠落しているのではないか。
- 無条件債務の概念では生命保険の負債は 1 年分しか計上されないのではないかという質問に対しては、山田 IASB 理事から保証された被保険性（guaranteed insurability）という概念を設けて、保険会社が保険契約者に対して保険料支払いの請求権がない部分を取り込み、付随する負債の存在を推定できる枠組みとしているという説明がなされた。

● 退職後給付

退職後給付プロジェクト第 1 フェーズでは、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項目を検討している。

5 月 IASB 会議では、4 月から継続して、①キャッシュ・バランス制度および類似の制度、②縮小と清算について審議されることが説明された（4 月 IASB 会議での詳細な内容は、「[IASB 会議報告（第 67 回会議）](#)」及び「[第 61 回国際対応専門委員会議事概要](#)」を参照）。また、残された論点を今後審議の上、10 月にディスカッション・ペーパーを公表するというスタッフ提案が示されていることも説明された。

①キャッシュ・バランス制度および類似の制度では、4 月 IASB 会議で審議された退職後給付に関する 3 つの定義のうち、「資産ベース給付」を以下のように「確定リターン給付（defined return）」として見直したこと、(a)保証された固定リターンがある給付約定は確定リターン約定に、(b)現在給与及び全期間通算の平均給与給付約定は確定リターン約定に、(c)その他の給与に関連する約定は過去に稼得された給付が将来の給与増加により影響される場合確定給付に分類されることが、スタッフから提案されていることが示された。

- (i) 確定拠出給付約定一分離したファンドに定額の拠出金を一旦払い込めば、現在及び過去期間に関して企業の負う義務が全くなくなる給付約定。

→現行の IAS 第 19 号に定める確定拠出制度（DC）に関する要求に従って測定。

(ii) 確定リターン約定(従来の資産ベース給付約定を見直し)－拠出金要件と当該拠出金に係る約定リターンから構成される。

- 拠出金要件は、事業主に実際上の又は名目上のファンドに対して所定の実際上の又は名目上の拠出金を支払うことを義務付け、事業主による拠出金支払いはその債務を消滅させる。
- 約定リターンは、事業主が所定の拠出に係る、ある資産又は指標の変動にリンクしている確定リターンを提供することを義務付ける。

→公正価値で測定。

(iii) 確定給付約定－一般的に、確定給付約定は勤務又は給与に従って変動するか、あるいは、給付が支払われている間、事業主にとっての人口統計上のリスクがある。

→現行の IAS 第 19 号に定める給付建制度 (DB) に関する要求に従って測定。

②縮小と清算については、「制度改定によって生じた給付の減額が、過去の勤務に関連した要素と将来の勤務に関連した要素に分離し、それぞれ負の過去勤務費用と縮小として会計処理される。」と明確化することを、年次改善プロセスで審議することがスタッフから提案されたことが説明された。

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。

- 退職給付約定の 3 つの定義 (DC、確定リターン、DB) に関して、企業にとってのリスクという観点からは現行の DB と DC の区別のほうがよかったかとも思うが、なぜ現行の DB と DC に加えて、確定リターン約定を設ける必要があったのかという質問に対し、山田 IASB 理事から、キャッシュ・バランス制度は DB と DC の中間の性質を有していること、今回の提案では DC 要素、確定リターン要素を区分した後、これらに当てはまらないものを DB として区分して会計処理を行うことを検討していること、ただしスタッフ提案にあるような保証された固定リターンがある給付約定や現在給与及び全期間通算の平均給与給付約定が確定リターン給付約定として公正価値測定される影響は現時点では不明である旨が回答された。
- 純粋に確定リターン給付約定に該当する制度はないのではないかと。
- 制度改定によって生じた給付の減額を、きれいに過去分と将来分とに区分可能かが疑問である。
- 現在日本の厚生年金基金の代行部分には、運用リスクはあるが保険数理リスク（運用リスク以外）がない。そのような場合に DB の会計処理でよいのかという国内の議論に通ずるものがある。なお、上記の 3 区分では、運用リスクだけが含まれるものが確定リターンであり、退職時期や死亡時期とも関係する支払時期に係るリスクをどう考えているのかが不明ではあるものの、代行部分がほとんどである場合の厚生年金基金は、確定リターンに該当する可能性があるかもしれない。

(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」

ディスカッション・ペーパー「公正価値測定」に対するコメント案について、先月の国際対応専門委員会（詳細な内容は、「[第 61 回 国際対応専門委員会議事概要](#)」を参照）に引き続き検討を行った。

質疑応答では、以下のような質問及び意見が述べられた。

- 論点 3 のダイワ損益に関する質問に対しては、事務局から、期末に時価評価し評価差額を P/L に認識するものについては、当初認識時に取引価格と出口価格との差額をダイワ損益として認識することも考えられること、その場合でも公正価値が市場で観察されない入力数値をもとに測定される場合には、SFAS 第 157 号により米国ではダイワ損益を認識するよう変更されたのに対し、IAS 第 39 号では従来どおりダイワ損益は繰り延べるため会計処理に差異があるが、そもそも期末に時価評価し評価差額を P/L に認識すること自体も再検討すべきではないかという整理を事務局で行ったとの説明があった。
- 当初認識時の測定は、すべて入口価格あるいはそのような場合があるとコメントしているのか、また事後測定は出口価格によるのかという質問に対しては、事務局から、取引価格（入口価格）が基本であるが、取引価格がゆがんだ価格である場合には、モデルにより見積もられた公正価値の利用があり得ること、事後測定は出口価格と考えているとの回答があった。
- 負債を公正価値により測定すべき場合は非常に限定的としているコメントについては、現行の IFRSs では公正価値オプションを負債に適用することが認められているという事実を理解していないと受け止められないよう、記述すべきである。
- 負債の公正価値の測定において負債の決済または移転のいずれを前提とすべきかという点に対するコメントについては、本ディスカッション・ペーパーでは、負債の移転の取引実態がなくとも、移転を仮想して負債の出口価値を計算する前提としていることも踏まえて、記述すべきと考える。
- 本プロジェクトと概念フレームワークとの関係の記述に関して、測定フェーズに限定せず、財務諸表の目的も踏まえて検討するべきというコメントとするべきである。

上記ディスカッション・ペーパーに対するコメント案については、本専門委員会での審議をもとに最終案とすることが確認された。（最終コメントについては、[ディスカッション・ペーパー「公正価値測定」に対するコメント](#)）参照）

● IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」改訂公開草案

一 「国営企業及び関連当事者の定義」

本 IAS 第 24 号改訂公開草案は、一定の国営企業間取引に対して開示規定を免除すること、関連当事者の定義を改訂することを提案している。（詳細な内容は、「[第 61 回 国際対応専](#)

「[門委員会議事概要](#)」を、また子会社と関連会社との取引等に関しては（別添）の例示を参照）

事務局より、上記公開草案に対するコメント案の説明を行った。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。

- 日本の基準がどのような基本的な考え方に基づいているかを明確にするべきである。
- 例示の子会社 A と関連会社 1¹との取引に関して、双方を関連当事者とする公開草案の提案は、対称性の観点からは論理的である。
- 親会社の関連会社を一律に子会社の関連当事者とすべきでないに記載している理由として、データ収集等にかかるコストを挙げているが、親会社が連結財務諸表を作成している際には、子会社と関連会社との取引は親会社にとっての関連当事者取引に該当し、通常は親会社が当該データを収集するためコストはかからないことから、理由を見直したほうがよいのではないか。
- 公開草案ではある会社の子会社が報告企業である場合、その親会社の関連会社を関連当事者に含めることを提案しているが、これは関連当事者の範囲の拡大となる。関連当事者（この場合は報告企業の親会社）が報告企業（この場合は子会社）と他の第三者（この場合は親会社の関連会社）との取引に重要な影響力を及ぼしている場合、これを関連当事者との取引として開示を求めるとする一般規定を設けることが、より適切な対処方法ではないか。
- 例示の子会社 A と関連会社 1 との取引に関しては、子会社と関連会社を同列に見るべきかどうかポイントである。公開草案の結論の根拠 BC2 にあるように、関連当事者の定義には、報告企業に対し重要な影響力を有している投資者も含まれ、関連会社にとって当該投資者は関連当事者となり、子会社は関連会社に対し重要な影響力を有しているグループの一部となるため、子会社もまた関連会社の関連当事者となるとされているのはその通りであると考えているが、子会社と関連会社はグループでの位置づけが異なるので、その逆は必ずしも成り立たないと考えている。
- 今回の公開草案で上げられた関連当事者の範囲についての質問に対しては、山田 IASB 理事から、関連当事者取引の開示は、通常取引条件でない可能性があるものを開示することが趣旨で、今回の公開草案では、関連当事者の定義の整理を行い、関連会社同士の取引が含まれないことを明確にし、子会社と関連会社との取引だけが開示範囲が拡大されるものであるという回答がなされた。

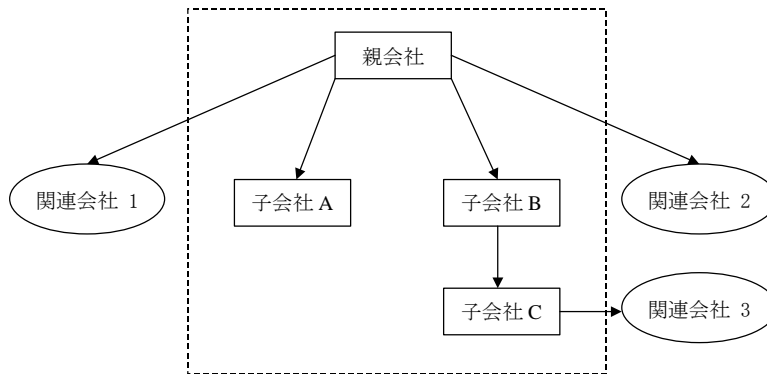
上記の公開草案のコメント案については、本専門委員会での審議をもとに再検討した後、メールによる意見交換を行った上で最終案とすることが確認された。

以上

¹ 「関連当事者の開示に関する会計基準」では、報告企業が関係会社 1 の場合には子会社 A が関連当事者となる（第 5 条(3)④）が、報告企業が子会社 A の場合には関係会社 1 が関連当事者になることは規定に示されていない。

IAS 第 24 号公開草案例示－関連会社および子会社

親会社は子会社 A、B、および C に対し支配持分を有しており、関連会社 1 および 2 に対する重要な影響力を有している。子会社 C は関連会社 3 に対し重要な影響力を有している。



- ・ 親会社の個別財務諸表：子会社 A、B、C、関連会社 1、2、3 が関連当事者。
→ 「関連当事者の開示に関する会計基準」でも同じ。
- ・ 子会社 A の単体財務諸表：親会社、子会社 B、C、関連会社 1、2、3 が関連当事者。
→ 「関連当事者の開示に関する会計基準」では、親会社、子会社 B、C が関連当事者。
関連会社 1、2、3 は関連当事者の規定に示されていない。
- ・ 子会社 B の個別財務諸表：親会社、子会社 A、C、関連会社 1、2、3 が関連当事者。
→ 「関連当事者の開示に関する会計基準」では、親会社、子会社 A、C、関連会社 3 が関連当事者。関連会社 1、2 は関連当事者の規定に示されていない。
- ・ 子会社 C の単体財務諸表：親会社、子会社 A、B、関連会社 1、2、3 が関連当事者。
→ 「関連当事者の開示に関する会計基準」では、親会社、子会社 A、B、関連会社 3 が関連当事者。関連会社 1、2 は関連当事者の規定に示されていない。
- ・ 関連会社 1、2、3 の単体財務諸表：親会社、子会社 A、B、C が関連当事者。
→ 「関連当事者の開示に関する会計基準」でも同じ。
- ・ 関連会社 1、2、3 は互いには関連しないことになる。
→ 「関連当事者の開示に関する会計基準」でも同じ。
- ・ 親会社の連結財務諸表では、関連会社 1、2 及び 3 がグループの関連当事者。
→ 「関連当事者の開示に関する会計基準」でも同じ。