

会計基準のコンバージェンスに向けた国際会計基準審議会 (IASB) との 共同プロジェクトの第7回会合の概要

1. 日時及び場所

(1) 日時

2008年4月8日(火) 9:30 ~ 17:45

2008年4月9日(水) 10:00 ~ 11:40

(2) 場所

ASBJ 第5会議室

2. 出席者

ASBJ: 西川委員長、逆瀬副委員長、新井委員、中村委員、野村委員、山田委員、秋葉主席研究員、豊田主任研究員、荻原主任研究員、板橋専門研究員(負債と資本の区分)

IASB: David Tweedie 議長、Warren McGregor 理事、山田辰己理事、Henry Rees 氏(シニアプロジェクト・マネジャー)

3. 全体のスケジュール

日時	議事
4月8日 9:30 - 12:30	1. 全般的なアップデート <ul style="list-style-type: none"> ASBJ の活動のアップデート(プロジェクト計画表にそったコンバージェンスへの取組み) IASB の活動のアップデート(MOU の全般的な動向と、IASB が進めている主なプロジェクトの説明)
11:00 - 12:15 (公開)	2. 個別プロジェクト <ul style="list-style-type: none"> 連結
13:30 - 17:45 (公開)	3. 個別プロジェクト <ul style="list-style-type: none"> 収益認識 保険契約 - 収益認識、負債プロジェクトとの横断的な議論 財務諸表の表示
4月9日 10:00 - 11:15 (公開)	4. 個別プロジェクト <ul style="list-style-type: none"> 負債と資本の区分

4. 議事内容

(1) 全般的なアップデート

ASBJ の活動のアップデート(プロジェクト計画表にそったコンバージェンスへの取組

み)

ASBJ 側から、昨年 12 月に公表されたプロジェクト計画表にそって、ASBJ の最近の基準開発を含む活動に関して報告した。

(a) EU における同等性評価に関連するプロジェクト項目(短期)

- ・ 企業結合(STEP1)、棚卸資産の評価方法(後入先出法の取扱い)、関連会社の会計方針の統一、固定資産の減損会計、無形資産(開発費や企業結合で取得した仕掛中の研究開発)、工事契約、資産除去債務、退職給付(割引率の算定その他)、金融商品の時価開示、投資不動産

(b) 既存の差異に係るプロジェクト項目(中期)

- ・ セグメント情報、企業結合(STEP2)、過年度遡及修正

(c) IASB/FASB の覚書(MOU)に関連するプロジェクト項目(中長期)

IASB 側からは、棚卸資産の評価方法の変更の影響について質問があり、ASBJ 側から後入先出法の廃止により保有利得が一時の所得となるための、多額の税負担に対する税制面の配慮を求められている点や、コンバージェンスを促進する上での会計・税務・会社法等の関連諸制度の調整のために、連結財務諸表に IFRS を採用している EU 各国の実態調査等を開始した旨の説明を行った。また、IASB と FASB の MOU 項目の検討が加速した場合、MOU において固定資産の減損や無形資産は短期には検討されない可能性があるため、ASBJ の方針の再検討の必要性が指摘されたほか、投資不動産について、IAS 第 40 号の公正価値測定と時価開示の選択適用のうち、日本では時価開示の方針としている点について質問があった。

このほか、ASBJ からは、IASB に対し、セグメント情報開示や企業結合以外の仕掛研究開発の論点等について、スタッフ間のコミュニケーションの要請を行った。

IASB の活動のアップデート(MOU の全般的な動向と、IASB が進めている主なプロジェクトの説明)

IASB 側から、昨年 8 月の東京合意や IFRS 採用会社の動向、米国会計基準の複雑性への認識の高まり等が米国に大きなプレッシャーとなったことや、米国国内企業の調整表なしでの IFRS の選択適用に関して、今後何らかの動きが予想されることが伝えられた。また、MOU に関して、多くの国々で 2011 年に IFRS が適用されることを受けて、4 月下旬の IASB と FASB との合同会議において MOU 項目の前倒しを検討し、最新の MOU を発表する可能性があることや、MOU 項目のほとんどが年内にディスカッション・ペーパー(DP)が公表予定であり、次回 9 月の IASB と ASBJ の共同会議で議論する必要があるとの考えが述べられた。

次に、IASB が進めている主な以下のプロジェクトの進捗状況について、IASB の作業計画に即して、個別に説明が行われた。

(a) FASB との MOU のプロジェクト

(短期コンバージェンス・プロジェクト)

- ・ 政府補助金、ジョイント・ベンチャー、法人所得税
(その他コンバージェンス・プロジェクト)
- ・ 連結、公正価値測定ガイダンス、財務諸表の表示、退職後給付、リース、認識の中止、
金融商品、無形資産、負債と資本の区分

(b) その他のプロジェクト

- ・ 中小企業会計(SME)、保険、排出権取引、共通支配下の取引、経営者による説明

このうち、現在の金融危機問題から、連結や認識の中止については最優先重要課題であり、連結は8月頃に公開草案が公表予定であることや、公正価値測定ガイダンスについて、いくつかの開示を求める予定であることが伝えられた。また、財務諸表の表示については、今年夏ごろに純利益の表示を維持した選択肢を含むDPを公表予定であることや、退職後給付ではコリドーの廃止や開示の改善を検討しており、キャッシュ・バランス・プランに関しては2011年以降の検討も考えられるとの説明があった。さらに、リースについては負債計上とオペレーティング・リースの取扱い変更、金融商品については会計処理の簡素化や時価評価の範囲等について検討を行っている旨が伝えられた。

その後の質疑応答では、ASBJ側から、2011年までにMOUを終えるために対象を絞ることは新しいMOUで明示されるのか質問があり、IASB側からは、MOUでは明示されないかもしれないが、各プロジェクトで2011年までに最低限やる価値のあることを特定し、余裕があれば何をやるかを検討する方針であるとの説明があった。また、IASB側からは、インド・カナダ・米国のように、文言が全く同じであるフルIFRSを採用するという従来とは異なる動向を受けて、ASBJは2011年までにIFRSと似た基準をフルのIFRSに変えるのか、検討を促す発言があったほか、IASBとASBJの共同会議では、2011年までに公表する基準の検討に時間を割くことが今後の基準形成に寄与するとの考えが述べられた。

最後に、IASB側から、IFRSには基準開発時に加えて基準発効後2年以内の再検討が保証されているため、ASBJには両方の議論の過程で、IASBの誤りの指摘、日本企業からのコメントの理解のサポート、IFRS基準設定準備への関わりといったパートナーシップとしての役割を果たしてほしいとの期待が述べられた。

(2) 連結

このセッションでは、支配概念、証券化等への支配概念の適用及び開示の拡充について、議論を行った。なお、IASB側から、本プロジェクトは2008年第3四半期にDPの公表を予定していたが、緊急性が高く、既存の基準の改訂に留まるため、DPの公表を経ずに公開草案の公表を予定しているとの説明がなされた。

支配概念について

ASBJ側から、IASBスタッフから提案されている「支配概念」に以下のコメントを行った。

- ・ 新たな「支配概念」は、対象となる企業の資産及び負債に焦点をあてたものであるが、「支配」に関する3つの規準は企業を連結するかどうかに関わるものであり、伝統的な支配モデルに基づくものと認識している。
- ・ 3つの規準のうち、パワー基準において「企業の営業及び財務の方針」が何を示すかについては引き続き検討が必要である。

証券化等への支配概念の適用について

ASBJ側から、証券化等への支配概念の適用について以下のコメントがなされた。

- ・ 新たな「支配概念」を用いて、他の企業の資産・負債に対する権利・義務を反映するというアプローチに基本的に賛同する。
- ・ 証券化等における当事者が、二重の役割（principal と agent など）を果たしている場合などでは、「支配」の判定が難しい。このような場合、業務上の意思決定を行う者を選解任する権利に着目してはどうかと考えている。

その後、以下のような質疑応答がなされた。

- ・ IASB側から、ASBJスタッフによる分析に賛同する旨のコメントがあった。
- ・ IASB側から、ボードメンバーの中には、過半でなくとも、SPEの活動から受けるリスク・経済価値に着目して連結を行う企業を決めるべきとの意見もあり、最終的な結論に達していないとの説明があった。これに対しASBJ側からは、そうした連結は、これまでのIASBでの議論でも、権利・義務のない資産・負債を取り込むことになり過大となる懸念があるとしていたと理解している旨が述べられた。
- ・ IASB側から、「支配」の判定にはその時点での状況の考慮の必要があると考えており、「支配」がないとの判断の場合でも、状況に応じた開示が有用と考えている旨の説明がなされた。

開示について

ASBJ側から、IASBスタッフから提案されている権利や義務に関する開示の拡充の方向性を理解する旨を述べたあと、個別の提案内容に以下のコメントを行った。

- ・ 提案されている「支配」の判断の開示は、誰が意思決定しているか難しいケースには多くの開示を必要とし、そうでない場合には開示は少なく済むと理解している。
- ・ 企業集団の法的な複雑性や事業構造の評価に役立つよう、企業集団のある子会社の資産や負債に対する制限の内容や、財務的な影響の開示が挙げられているが、投資家は、企業集団内の個々の子会社よりも親会社を見ているはずであるから、個々の子会社の情報は限定的でよく、その情報が必要な場合は、当該子会社の財務諸表を別途開示することを考えるべきではないか。
- ・ 報告企業が他の法人に対して重要な関与をしている場合の開示の拡充が提案されてい

るが、「重要な関与」とは何を指すのかが問題になってくると思われる。

- ・ 現段階で、重要な関与は、支配を構成しないが報告企業の財務諸表に対して重要な影響を与えるような関与とされているが、この場合には、共同支配や重要な影響を超えた広い関係が含まれると思われるため、開示にあたっては IAS 第 31 号/ED 第 9 号「ジョイント・ベンチャー」、IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」のほかに、IAS 第 24 号「関連当事者」との関係等も考慮する必要があると考える。

その後、以下のような質疑応答がなされた。

- ・ ASBJ 側から、開示とは、財務諸表内での開示か、非財務情報も含むのかの質問を行い、IASB 側からは、所定の開示が行われれば財務諸表の内外を問わない旨の回答があった。
- ・ ASBJ 側から、今回の金融危機を踏まえた検討について質問があり、IASB 側からは、これまで相当の議論を行っているが、証券化商品の評価は結局公正価値となるため、金融危機を契機に金融商品の評価自体を変えるのではなく、開示を充実させる必要があり、特に公正価値の階層のレベル 3 のものについて、不確実性やリスクに関する開示を充実させることが大切であると認識している旨が回答された。
- ・ また、IASB 側から、IFRS では公正価値の階層が米国の FAS 第 157 号ほど明確ではないため、公正価値測定の目的を明確にした上で、FAS 第 157 号に相当する公正価値測定に係る基準書を公表したいと考えている旨、また IFRS 第 7 号の開示規定も見直しを検討したい旨のコメントがあった。

(3) 収益認識

収益認識プロジェクトの目的

IASB 側から、IASB 及び FASB の収益認識プロジェクトの概要説明がなされた。

- ・ プロジェクトの目的は、収益認識の一般基準の作成であり、現行基準の問題点を、資産・負債アプローチの考え方により克服することである。
- ・ 米国の現行の収益認識での「稼得プロセス」の概念のあいまいさが指摘されているが、本プロジェクトは必ずしも「稼得プロセス」を放棄するものではない。
- ・ 検討中の「顧客対価モデル」と「測定モデル」は差異よりもむしろ共通点が多く、両ボードでは測定の局面においてのみ差異があるとする結論に達しつつあるため、単一のモデルに統一し、測定の考え方を別に検討する方向性になりつつある。

IASB の収益認識プロジェクトの総論に関する意見交換

ASBJ 側から、(a)「稼得プロセス」概念のあいまいさ、(b)複数構成要素の取引への対応、(c)資産・負債の定義を満たさない繰延項目の認識が、現行の収益認識モデルの問題点かという確認がなされた。IASB 側はこれに同意した上で、以下の説明を行った。

- ・ 昨年夏の欧州 EFRAG の収益認識の DP の公表を契機に、IAS 第 18 号「収益」と IAS 第 11

号「工事契約」間の不整合性によって、一部の建設サービスや不動産販売にいずれの基準を適用するかが問題として認識されたという点を追加した。

- ・ これは収益認識に係る規準である支配と、リスクと便益という2つの概念をどのように考えるかという問題であり、現在、国際財務報告解釈指針委員会(IFRIC)で検討中のIFRIC 公開草案 D22「不動産販売」でも問題となっている。

続いて、ASBJ 側から 現行モデルの「稼得プロセスの履行」が、提案されたモデルで「履行義務の履行」に置き換えられていることの説明を求めた。IASB 側の説明は以下の通り。

- ・ 収益認識の原則となる「稼得プロセス」の概念が明確でなく多様な見方が存在したため、本プロジェクトでは収益認識の原則を、経済的資源の移転時点で判断し、履行義務の履行時点で収益を認識する「履行義務」の概念での説明に置き換えて、もう少し明瞭にすることを考えている。
- ・ 工事契約での継続的な収益計上については、IAS 第 11 号の説明よりも、工事による継続的な経済的資源の移転という観点からの説明が、より適切ではないか。
- ・ 稼得プロセス・モデルでは、企業の活動だけで収益が認識される可能性があったが、提案されたモデルでは経済的資源の移転という客観性ある判断規準により収益認識されるため、改善につながる。

以上の議論を受けて、ASBJ 側からは、「稼得プロセス」や「履行義務」の単位の識別及び完遂又は履行のタイミングの問題は、提案されたモデルでも残るという理解でよいか確認を行い、IASB 側からその理解でよいとする回答がなされた。

収益認識の単位

塗装業者が塗料を顧客に引き渡した後に、その塗料を使用して顧客の住居を塗装するという取引の事例を用いて、以下のような議論が行われた。

- ・ 履行義務の対象の義務の概念について、現在提案されている収益の定義の「契約から直接生じた」とは、契約内容に含まれる保証義務のようなものを含む一方で、契約の内容には含まれないが法的に負う保証義務を排除することも意図するのか。(ASBJ)
- ・ 「契約から直接生じた」資産・負債の変動とは、「契約上の資産・負債」であるか否かの識別規準であり、指摘の点は意図していない。(IASB)
- ・ 塗料の引渡義務と塗装サービスを行う義務の他に、これらを管理するプロジェクト・マネジメント義務(PM 義務)を識別しているが、PM 義務は資源の移転を伴うといえるのか、少なくとも顧客は資源の移転を認識していないのではないか。(ASBJ)
- ・ 明示的又は黙示的のいずれでも、契約上の資源を移転する義務は履行義務と考えられ、PM 業務も資源(サービス)を移転するならば、履行義務といえるが、こうした義務は重要性が乏しいため、あまり問題にはならない。(IASB)
- ・ 顧客と企業との契約内容にしたがって義務を解釈するのではなく、企業が個別に第三者

に移転可能な最小単位になるよう、義務を構成要素に分解して認識するというのが提案されているのか、顧客が未認識の義務まで識別しようとしているのか。(ASBJ)

- ・ 資源の移転があるならば識別する。履行義務の識別は顧客の観点ではなく、企業の観点で行われる。仮に顧客の観点によれば、すべての義務が履行されるまで収益が認識されないという問題点がある。(IASB)

収益認識のタイミング

ASBJ 側から、サービスの提供に係る収益認識の、サービスの進捗に応じて経済的資源が顧客に連続的に移転し、収益を進行基準のような形で認識する提案されたモデルについて、具体的な説明を求めた。IASB 側からは、提案されたモデルは顧客の観点から価値が増強したか否かで判断するのではなく、資産が移転したか否かの判断が重要になると強調した。

投資のリスクからの解放

ASBJ 側から、ASBJ の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」における「投資のリスクからの解放」の概念について説明を行った後、以下のような議論を行った。

- ・ 投資のリスクからの解放の概念は、企業を投資の束として見るものであり、抽象的な概念である。IASB で検討中の履行義務の消滅の概念には抽象性があり、投資のリスクの解放の概念と類似性があるとも考えられ、同じ運用ができる可能性がある。(ASBJ)
- ・ 投資のリスクからの解放は、契約によって何らかの活動に資源が拘束され、その活動の終了時にどれだけ回収があったかを考えるものと理解しており、一方で履行義務の履行という概念は、契約上の義務に焦点を当てたものであるため、いずれも経済的資源の移転に着眼するという共通点を持ちながらも、視点が異なるのではないかと。(IASB)
- ・ 履行義務の概念は、契約上の義務に着眼するという新たな視点に基づくが、投資のリスクの解放の概念と、結果的に同じになる可能性がある。(ASBJ)
- ・ ASBJ が昨年 12 月に公表した「工事契約に関する会計基準」は投資のリスクからの解放の概念で説明されている。同基準及び IAS 第 11 号で工事進行基準が適用可能な企業側で支配をする資産の工事について、現在検討中のモデルでの考え方はどうか。(ASBJ)
- ・ 履行義務の履行のためには、資産に対する権利を顧客が有することが前提であるため、進捗のみでは足りず、当該資産が引き渡され、顧客が支配した段階での収益認識も検討されている。(IASB)

(4) 保険契約 - 収益認識、負債プロジェクトとの横断的な議論

論点の概要

今回の資料は、ASBJ スタッフが、昨年 5 月に公表された IASB の保険契約に関する DP の設例を用いて、収益認識プロジェクト、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」改

訂プロジェクト、IAS 第 39 号(デリバティブ)との比較から、保険契約の収益認識について整理を試みたものである。これは IASB が今後の保険プロジェクトの進め方において収益認識等の他のプロジェクトとの関係を意識していることを踏まえたものであり、保険 DP に対する ASBJ のコメントの中でも、この点の必要性を強く主張してきたものである。

ASBJ 側から提示した論点は以下のとおりである。

- ・ 保険 DP においては、負債と利益については議論しているが、利益の構成要素である収益と費用への分解、表示については明示的に議論していない。しかし、保険プロジェクトを収益認識プロジェクトや IAS37 号改訂プロジェクトと関係付けて議論するためには、期待値やマージンの見積りの変化などを収益又は費用にどのように反映させるのかを検討する必要がある。例えば、期待値やマージンの見積りの変化を収益に反映せず費用に反映させる、またその逆とするのかにより、同じ利益を計上する場合でも、収益認識プロジェクトでの顧客対価モデルとなったり、評価モデルとなったりすると考えられる。
- ・ IAS37 号改訂プロジェクトでは、市場参加者が要求する移転価格には、見積りのボラティリティーであるマージンを含めるとしているが、このような取扱いが保険プロジェクトや収益認識プロジェクトに与える影響についても、議論すべきであると考えている。
- ・ デリバティブについては、実際の保険金の支払当事者にはならず、契約全体を市場で取引するものであるため、保険契約とは違うものであると考えられるが、保険 DP のモデルは、デリバティブの考え方に非常に近いため、保険 DP のモデルが本当に保険のビジネスモデルを反映しているのかを、改めて検討する必要があると思われる。
- ・ 当該資料に関して、IASB の保険プロジェクト担当スタッフからは、「保険 DP では、損益計算書の表示を明示的に取り扱っていない」というコメントが事前にあったが、保険の場合、実際の保険金支払が費用となるため、収益と費用の関係をうまく整理しないと適切な表示とならない可能性がある。

IASB 側からのコメント

これに対して、IASB 側からは、以下のコメントがあった。

- ・ 期待値及びマージンの見積りの変化を収益には反映せず費用に反映させた場合、顧客対価モデルとなるかどうかについては、もう少し議論が必要ではないか。
- ・ また、マージンの見積りの変化の取扱いについて、収益認識プロジェクトの顧客対価モデルにおいても、契約損失を計上する場合、それを含めるかどうか議論されている。
- ・ 出口価格の変動をどのように表示するかについて、IASB ではまだ議論していないが、それをデリバティブのように一本で表示する方法、又は収益と費用に分解する方法、いずれも可能であると考えられる。今回の表示に関する試みはとても有用であり、今後も検討を継続していただきたい。

業績報告のあり方

次に、財務報告の目的の観点から、業績報告のあり方として何が相応しいかについて、より一般論的な視点で意見交換が行われた。具体的には、企業の将来キャッシュ・フローの予測に際して、投資の成果としての利益情報が有用なのか、それともストックの評価額を反映した純資産情報が有用なのかについて ASBJ 側から以下の説明がなされ、IASB 側からは、どちらの方法が利用者にとって有用なのかについては、収益認識プロジェクトでも大きな問題になっているとのコメントがあった。

- ・ 企業価値評価は、投資家側が利益情報等をベースに見積った将来キャッシュ・フローに資本コストを加味して行うものであり、企業が財務諸表上で直接報告するものではない。
- ・ 保険 DP の 3 つのビルディング・ブロックにおけるリスク・マージンは、市場参加者が要求するマージンとされているが、これは一般的な企業価値評価においては資本コストに相当するものであり、通常は投資家側が算定するものである。
- ・ 純資産情報を重視する考え方は、このような資本コストも含めて、企業が評価した企業価値を財務諸表上に直接報告しようとする考え方であり、財務報告制度の考え方を大きく変えてしまうものとなる可能性がある。
- ・ 一方、投資家側が算定すべきものであっても、資本コストの見積りの変更情報はあった方がいいという意見もあるため、ストックの差額として間接的に利益を導くのではなく、例えば、ロックイン部分の利益を直接的に導き、その後の見積りの変更部分をその他包括利益(OCI)とするという考え方もありうる。
- ・ この考え方は、IASB の保険プロジェクト担当スタッフからの事前のコメントも踏まえたものであるが、ボトムラインではなく分解された段階項目として利益情報を示すことによって財務諸表利用者に有用な情報を提供することを意識していると思われる。

(5) 財務諸表の表示

ASBJ 側からの法人所得税の配分に関する考え方についての説明

(a) 当期純利益を維持することの必要性

- ・ ASBJ は、IASB の財務諸表表示プロジェクトに対して、将来キャッシュ・フローの予測において有用と考えられている当期純利益の表示を維持すべきと主張している。そのためには、OCI への法人所得税の配分を行うべきである。
- ・ 包括利益のうち基本的に持続可能性のない損益から構成される OCI 項目を区分し、持続可能性のある当期純利益を包括利益計算書の本体で表示することが有用である。
- ・ OCI 項目のリサイクリングを完全にする上では、OCI 項目に係る税を区分する必要がある。税引後ベースの当期純利益の計算をしない場合、財政状態計算書において、累積 OCI を税引前で表示した上で利益剰余金から OCI 項目に係る法人所得税を控除することや、累積 OCI も利益剰余金も税引前で表示して累積法人所得税を別に表示することが考えら

れるが、いずれも不自然な表示方法となる。

(b) 一体性原則と財務報告の目的とのバランス

- ASBJのスタッフ案では、財政状態計算書には存在しないOCIのセクションが包括利益計算書にのみ設けられるので、一体性原則の例外という批判があるかもしれないが、OCI項目を組み替えた利用も可能であり、財務諸表の一体性が有用であっても、財務諸表の目的よりも優先されるべきではないと考えている。

(c) 法人所得税は原因となる取引でなく企業全体に関連するとみるかどうか

- OCI項目のリサイクリングは、包括利益と当期純利益の両方を表示(dual presentation)し、各々にクリーン・サープラス関係を確保するために必要な仕組みであるので、法人所得税は企業全体に関連するが、OCI項目に関連する法人所得税は区分すべきである。

(d) 法人所得税の配分に関する複雑性と恣意性の問題

- すべてのセクションとカテゴリーへの法人所得税の配分は、複雑で恣意的と考えられるが、OCI項目のみの法人所得税の配分では、そうした面は非常に限定的と考えている。また、包括利益と当期純利益は独立に計算され、OCI項目に関する法人所得税は、包括利益に関連する法人所得税額と当期純利益に関連する法人所得税額との差額となる。ほとんどの場合、OCI項目に係る法人所得税は繰延税金のみであり、当期法人所得税と別枠で計算される。
- 現行の米国会計基準では、OCI項目に関連する繰延法人所得税に対する税率変更の影響を当期純利益に計上するため、リサイクリングを行う際のOCI項目に係る法人所得税の配分が複雑になるが、現行のIAS第12号のように、OCI項目に関連する繰延法人所得税に対する税率変更の影響をOCI項目に計上すれば回避できる問題であり、その方向でIASBとFASBとのコンバージェンスを行えば解決できると考えている。

(e) IASBスタッフからの質問に対する回答等

- DPにおいて法人所得税の予備的見解を含めず、税を配分する見解と配分しない見解を中立的に記載することになったことを歓迎する。
- 法人所得税の配分対象として、OCI項目にのみ配分する案を支持している。OCI項目の表示及びリサイクリングが行われ、当期純利益が表示される設例がDPに含まれることを望んでいる。ASBJのスタッフ案では、包括利益計算書で当期純利益と税引後OCIが表示されるとともに、財政状態計算書で純資産に利益剰余金と累積OCIが税引後で表示される。
- 法人所得税を配分しない場合に注記で代替することについては、本体で開示できること

を注記で開示することとなり、情報量が減少するものと思われる。

意見交換の概要

(a) 法人所得税の配分対象について

- ・ 法人所得税を OCI 項目だけでなく、廃止事業にも配分した方が、情報の有用性の観点から望ましいのではないか (IASB)
- ・ IASB/FASB での従来議論を踏まえると、廃止事業に法人所得税を配分すると、税の配分に伴う複雑性や恣意性の問題が強調されると思われる。この問題が解決可能ならば廃止事業にも配分し、そうでなければ、少なくとも OCI 項目への配分が必要である。(ASBJ)
- ・ 廃止事業は、税引後で表示する扱いでもよい。法人所得税を配分して税引後の表示をすべきか否かは、各基準で項目ごとに決めることでよいのではないか。(ASBJ)
- ・ 廃止事業については、企業の一部の事業であって課税単位が分かれていない場合、法人所得税を配分する際の実務上の問題が生じることが考えられる。(ASBJ)
- ・ 廃止事業には定義の問題があり、米国基準のように事業単位を小さく定義すると每期発生するかもしれないが、IASB の検討は事業セグメント単位等のレベルで定義の方向と聞いている。配分する方向での検討に関しては、ASBJ スタッフも協力していきたい。(ASBJ)

(b) 法人所得税の配分の複雑性と恣意性の問題について

- ・ 法人所得税の配分について、法制度が異なる全ての企業に対する要求は不平等という意見がある。米国会計基準や IAS 第 12 号のように、法人所得税の配分について日本の会計基準で何らかの定めがあるのか。税率変更や繰越欠損金から発生する繰延税金資産の取扱いはどうか。また、日本企業は複雑性と恣意性を問題としていないのか。(IASB)
- ・ 日本の税制においては、当期純利益を基礎として法人所得税が算定され、それに OCI 項目の繰延税金費用を加算するため、そもそも配分の考え方ではない。税率変更の場合には、現行の IAS 第 12 号と同様に OCI 項目内で処理しており、米国会計基準のような複雑な会計処理の問題はないと考えている。また、繰越欠損金に関する繰延税金資産については、当期純利益にチャージすることとなる。(ASBJ)
- ・ 法人所得税の配分には、米国では税率変更時の複雑な会計処理の問題が指摘されている。少なくとも英国では問題ではなく米国での議論が意外であった。IASB の議論の印象では、もし配分するのであれば OCI、廃止事業、当期純利益の 3 つへ配分する見解が比較的多かった。いろいろな見解がボードメンバーにあったため、DP では予備の見解を示さずに、配分する、しない見解の双方を中立的な立場で記述することとなった。(IASB)

(c) 財務諸表の構成について

- ・ " dual presentation system " の説明について、財政状態計算書で株主資本(拠出資本、

利益剰余金)と累積 OCI とに区分されているがなぜか。また、他の OCI 項目はどこに含まれることになるか。(IASB)

- ・ 純資産の中で、株主資本と累積 OCI が区分されている。OCI 項目は株主資本に含めていない。また、包括利益と純資産、当期純利益と株主資本、それぞれについてクリーン・サープラス関係が確保されている。(ASBJ)
- ・ IASB では、OCI は存在するべきではなく、利益剰余金に含めるという議論があり、この場合には当期純利益にも影響してくるであろう。また、多くの国では再評価剰余金などの OCI 項目は株主資本の一部として考えられている。(IASB)

(d) 今後のプロジェクトの範囲及び注記について

- ・ 対象範囲が広くなりすぎたため、当初対象外のセグメント報告は先送りし、年金等の OCI 項目の取扱いは個別の基準で対応するなど、検討対象を絞ることも検討している。DP を 9 月までには公表したいと思っているので、様々な意見を寄せてほしい。(IASB)
- ・ セグメント報告を切り離すのは賛成する。キャッシュ・フロー計算書を直接法とする議論は、本プロジェクトの対象とすべきかを再検討すべきと考える。(ASBJ)
- ・ 注記に関して、IASB スタッフ資料では包括利益をベースしており、OCI 項目を除く必要があるが、ASBJ スタッフ案のように包括利益計算書の本表において法人所得税を純利益項目と OCI 項目に配分すれば、現行の注記から大きく変える必要はないものと考えられる。(ASBJ)
- ・ 注記に関して、利用者としてはカテゴリーごとの実効税率が分かるような定性的な情報が有用であると考えている。(ASBJ)

(6) 負債と資本

ASBJ 側からの説明

(a) 負債商品と資本商品の区分に関する FASB のアプローチの概要と概念フレームワーク・プロジェクトとの相互作用

昨年 11 月に FASB より公表された予備的見解「資本の特徴を有する金融商品」(FASB 文書)では、負債商品と資本商品を区分するために、基本的所有アプローチ、所有決済アプローチ、期待結果再評価アプローチの 3 つが検討されており、このうち基本的所有アプローチが望ましいとの予備的見解に至っている。

この 3 つのアプローチは、いずれも資本を先に定義するため、現行の FASB 及び IASB のフレームワークでの負債と資本の定義と不整合が生じ、また FASB と IASB の概念フレームワークの共同プロジェクトの議論にも影響を及ぼす可能性がある。

(b) 日本での貸借対照表の貸方の表示

日本での貸借対照表の貸方の表示について、貸借対照表の貸方項目と損益計算書の項目の対応関係を含めて以下の説明がなされた。

- ・ 貸借対照表は、資産、負債、純資産の3つの部に分けられる。
- ・ 純資産の部は、株主資本、評価・換算差額、新株予約権、少数株主持分に分けられる。
- ・ 株主との取引以外の株主資本の変動は、純利益に結び付く。
- ・ 包括利益は表示されないが、その総額は、株主資本等変動計算書の情報から算定できる。
- ・ 少数株主持分に帰属する損益計算書上の対応項目は、株主資本の変動と区別され、純損益から除かれる。
- ・ 株主に帰属する損益計算書上の対応項目は、純利益となる。
- ・ 純利益と株主資本の間で、またワラントや少数株主持分を含む純資産と包括利益の間で、それぞれクリーン・サープラス関係が成立する。

(c) 財務報告の目的としての意思決定有用性

利益情報の重要性は、利益を創出する資本に関連する情報の重要性を意味し、財務報告の目的の達成のための資本情報の重要性につながる。負債と資本の区分は、この利益の決定のために重大な会計上の影響を持つので、重要であると考えている。また、企業会計基準第5号においては、負債が先に決まり純資産は残余であるが、株主資本は単に残余としてではなく、報告企業の所有者である株主に帰属する純資産の一部として定義されている。

(d) ASBJ スタッフによる FASB 文書に対するコメント

ASBJ で現在準備中の FASB 文書に対するコメントの主要点は以下のとおりである。

- ・ 所有者の持分を資産や負債の定義と別に決めている点は、日本の株主資本を定義するアプローチに類似するので、基本的には、基本的所有アプローチに同意する方向である。
- ・ 負債と資本のプロジェクトの方向性がほぼ固まった以降については、概念フレームワーク・プロジェクトとも一貫して進めていくべきである。
- ・ FASB 文書では、連結子会社が発行する基本的所有商品について、連結財務諸表にてその特徴が異ならなければそのまま基本的所有商品の性質を維持する。しかし、当該商品は、連結財務諸表の観点から、(a)最劣後、(b)最後に残る資産に対して一定の割合の権利を有する、とのいずれの特徴を持たないため、資本に含まれないと理解される。
- ・ 企業の流動性に関する情報の利用者への提供のために、一定の表示や注記開示を検討すべきであり、関連して、FASB は、財務諸表表示プロジェクトの動向に留意すべきである。

意見交換の概要

(a) 日本における有価証券の時価評価差額の表示について

- ・ 日本では、利益の概念について「投資リスクからの解放」や「キャッシュへの近接度」

といった規準を用いて判断し、売買目的有価証券とその他有価証券の時価評価差額の区分は、これに沿ったものと理解しているが、いずれの有価証券も、以上の点では同じように見える。区分の判断規準には、長期かどうかの観点が含まれていると思う。(IASB)

- ・ 日本では、戦略的に他社の株式を長期間保有することがあるが、特定企業との関係維持を経営目的とし、事業活動に密接に関係するため、株価の変動に反応しない。この観点に鑑みると、売買目的有価証券とその他有価証券の区分は明確であると思う。上場している関連会社株式の場合、連結財務諸表では持分法が適用され、時価評価差額は業績にならない。これは投資の意図が反映されたものである。(ASBJ)

(b) IAS 第 32 号の改訂について

- ・ 改訂前 IAS 第 32 号では、本来持分証券としての性質を有していても、プット可能という理由から負債に分類される場合があるので、改訂を行った。IAS 第 32 号の適用は、各国レベルで問題が生ずる可能性があるため慎重に検討しなければならない。(IASB)
- ・ 改訂前の IAS 第 32 号では、本来資本とすべきものが、資本とならず負債となる可能性があることを懸念する企業があることを、我々も認識している。また、FASB 文書では、償還され得る金融商品も一定の要件の下、基本的所有商品となることを明示し対処していると理解している。(ASBJ)

(c) 概念フレームワークとの関係について

- ・ FASB では、基準レベルのプロジェクトにおいて、資本の定義を試みている。しかし概念フレームワーク・プロジェクトでは負債を先に定義しており、資本は、残余として捉えられている。両プロジェクト間で生じる相互作用にどのように対処するのか。(ASBJ)
- ・ 概念フレームワーク・プロジェクトのスタッフと意見交換を行っており、概念フレームワークと負債と資本のプロジェクトの調整が必要であると意見を述べている。(IASB)
- ・ 概念フレームワークで、負債と資本を各々積極的に定義しつつ、どちらの定義も満たさない項目がないようにすることは難しい。まず負債を定義し、残りを資本とすることに注力することが望まれるが、一方で、資本の基本的な特徴が何であるかということを示し、実務上、基準レベルで利用できるガイダンスとしなければならない。(IASB)

(d) 基本的所有アプローチについて

- ・ 企業の資産に対する請求権を有する者は様々である。その中で、親会社株主のための情報の区分が重要と考え、その意味で FASB のアプローチを基本的に支持している。(ASBJ)
- ・ 評価・換算差額や少数株主持分は、残余であり資本に含まれるべきである。一方、ワラントは議論があり、負債となる可能性もある。(IASB)
- ・ 基本的所有アプローチ採用の場合、株式オプションは行使日を基準に会計処理され、そ

- の公正価値の変動は直接財務諸表(損益)に反映され、現行基準とかなり変わる。(IASB)
- ・ 基本的所有アプローチを採用しても、ある商品が負債に区分されることが必ずしも時価評価に結びつくとは限らないと考えている。(ASBJ)

5 . 次回の予定

2008年9月にロンドンで開催する予定である。

以 上