

## IASB会議報告(第77回会議)

IASB(国際会計基準審議会)の第77回会議が、2008年3月11日から14日までの4日間にわたりロンドンのIASB本部で開催された。今回のIASB会議では、財務諸表の表示、公正価値測定、退職後給付(IAS第19号(従業員給付)の改訂)

IAS第39号(金融商品:認識及び測定)の改訂(ヘッジ会計)、IFRS第1号(IFRSの初度適用)の改訂、中小規模企業(SME)の会計基準、IFRSの年次改善及び国際財務報告基準解釈指針委員会(IFRIC)の活動状況についての検討が行われた。教育セッションでは、採掘産業についての議論が行われた。

IASB会議には理事13名が参加した(欠員の理事が1名)。本稿では、これらのうち、を除く議論の内容を紹介する。

### 1. 財務諸表の表示

今回は、懸案となっている法人所得税の包括利益計算書などの財務諸表上での表示に関して2つの論点が議論された。議論された論点は、法人所得税を財務諸表上でどのように表示するかに関するいくつかの見解をどのようにディスカッション・ペーパーで表現するか及び法人所得税が包括利益計算書で一カ所にまとめて表示される場合どのような追加開示が適切かというものであった。

#### (1) 法人所得税の財務諸表上の表示に関する見解の表明

法人所得税の財務諸表上の表示に関しては、法人所得税はそれを発生させる取引又は事象(課税の基となる取引又は事象)と一体であると見る見方とそれとは別に企業全体に関係されるものと見る見方の2つの考え方がある。2006年9月のIASB会議で、法人所得税は、事業(business)及び財務(financing)などと同列な1区分として表示することが暫定的に合意されていた(この取扱いは、包括利益計算書のみならずキャッシュ・フロー計算書などにも適用される)。この暫定合意は、後者の考え方に立つものと考えられる。一方、前者の考え方に立てば、法人所得税を関連する取引の区分に配分することになる。このように、法人所得税の財務諸表上での表示においては、1つの独立区分として表示する考え方と法人所得税を各区分(課税の基となる取引又は事象)に配分する考え方が対立している。今回の方針変更は、2006年9月以降の利害関係者との対話などを通じて、法人所得税を1つの独立区分として表示するという暫定合意が、利用者の情報ニーズに対して、現行の法人所得税の配分という方法より十分優れているといえるかどうか明確ではないと判断されたため、予備的見解を表明するより両論を併記して広く意見を求めた方がよいと考えられたことによる。

今回の議論では、2006年9月の決定を覆し、ディスカッション・ペーパーでは、予備的見解を表明せず、法人所得税の表示に関する前述の2つの見方を示し、コメントを求めることとされた。

法人所得税を配分するという考え方の記述では、法人所得税をどの範囲（カテゴリー又はセクション）まで配分するかに関するコメントを求める予定である。配分の例として、次のようなものが考えられる。

- (a) すべてのカテゴリー（事業、財務及び廃止事業など）又はセクション（営業及び投資など）に配分
- (b) 継続事業、廃止事業及びその他の包括利益項目のみに配分
- (c) その他包括利益項目のみに配分

特に、上記(c)は、当期利益を表示するためには必須の配分である。

法人所得税を1つの独立区分として表示するという考え方では、企業の所有者との取引から生じる法人所得税（現在は資本の部で税引後で表示されている法人所得税）もこの独立区分に含めることになるが、このような変更を行うべきか（このような変更を会計処理の変更と考えると本プロジェクトの対象範囲外ともいえる）、又は、現行実務を継続すべきかについての議論もディスカッション・ペーパーで取り上げることが予定されている。

### (2) 法人所得税に関する追加開示

もし法人所得税を1つの独立区分として表示するという考え方を採用し、法人所得税の配分を行わないことになった場合には、次のような追加開示が注記で提供されるべきかどうか、ディスカッション・ペーパーに含められる予定である。

- (a) 実効税率（法人所得税費用を税引前包括利益で割ったもの）と法定（適用）税率との間の数値による調整、及び実効税率と「当期」の実効税率（当期分の法人所得税を税引前包括利益で割ったもの）との間の数値による調整（これに代えて、対応する税額によって調整表を作成することができる）
- (b) 異なる国々の税率の影響、及び実効税率に影響を与えた取引又は事象及びこれらの要素が将来実効税率にどのように影響を与えるかに焦点を当てた、上記(a)の中の重要な調整項目に関する説明
- (c) 上記(b)で扱われていない範囲で、営業、投資、財務、廃止事業及びその他包括利益のカテゴリー又はセクションに与える法人所得税のインパクトに関する説明。開示の焦点は、各企業のカテゴリー又はセクションの法人所得税が法定税率に基づいて利用者が見積もるものと違っているかどうか絞られるべきである。もし主要な差異が存在するならば、開示は、利用者が、各差異が将来も継続するのか又は解消するのかを予測することができる情報を提供しなければならない。

### 3 . 退職後給付 ( I A S 第 1 9 号 )

I A S 第 1 9 号を改訂するためのディスカッション・ペーパーのドラフトで示されている「拠出ベース約定 ( contribution-based promise )」の定義に問題があるとのあるボードメンバーから寄せられたコメントを受けて、定義の改訂が議論された。

改訂前の定義は次のとおりである。

「拠出ベース約定は、積立フェーズの間、給付が次のように表現できる退職後給付である。

- (a) 実際の又は名目上の拠出額の累計が、いずれの報告期間においても、それが関連する報告期間の末において既知であること。
- (b) 実際の又は名目上の拠出額に対するいずれの約定リターンも、資産、資産のグループ又は指標にリンクしていること。拠出ベース約定は、約定したリターンを有している必要はない。」

議論の結果、下記のように定義の(a)を改訂することが暫定的に合意された。

「実際の又は名目上の拠出額の累計が、いずれの報告期間においても、それが関連する報告期間の末において、受給権リスク又は人口リスクを除き、既知であるろうこと。」

問題となったのは、提案された定義の(a)では、提供されたサービスに対するいずれの期の拠出額も報告期間末において既知であることが求められている。そうすると、例えば、従業員の退職時の支払いのために、サービス提供開始日に 100,000 を信託勘定に支払い、退職時に 100,000 と 0 %の固定リターンを保証し (一時金) 、さらに、退職時点で、サービス提供開始日時点で固定されているレートで一時金を年金に変換する退職後給付制度の場合、あらかじめ決めていた固定の年金への変換レートが、長生きリスク ( longevity risk ) の影響で退職時点でのカレントな変換レートと異なれば、企業は、追加の支払いを行わなければならない場合が生じる。改訂前の定義を用いると、このような場合は、拠出ベース約定とならなくなってしまう (長生きリスクがある結果、いずれの報告期間末でも拠出額が既知でなければならないという要件に抵触する) 。 I A S B は、拠出ベース約定の定義は、積立局面での拠出額に焦点を当てており、給付の支払い局面に関連する受給権リスクや人口リスク (長生きリスク) が拠出ベース約定に該当するかどうかに影響を与えるべきではないと考えており、その意図を改訂前の定義は十分に反映していないため、今回定義の修正を行ったものである。

### 4 . I A S 第 3 9 号の改訂 (ヘッジ会計)

このプロジェクトでは、2007年9月に、どのような場合に金融商品のエクスポージャーをヘッジ対象として指定できるかに関して I A S 第 3 9 号の明確化を図るための公開草案を公表し、2008年1月にコメント募集期間が終了した。この公開草案では、企業が金融商品に対するエクスポージャーをヘッジするときヘッジ対象とすることができるリ

スクは何なのか、企業は金融商品のキャッシュ・フローの一部をヘッジ対象として指定することができるが、この一部とはどのようなものをいうのか、を明確にすることに関する改訂が提案されている。

I A S 第 3 9 号のヘッジ会計では、満期保有投資では金利リスク又は期限前償還リスクをヘッジ対象とすることはできないが、これを除き、金融商品の有するすべてのリスクをまとめてヘッジ対象として指定することができる。これに加えて、公開草案では、ヘッジ会計の対象とすることができる個別のリスクとして、金利リスク、外国為替リスク、信用リスク、期限前償還リスク及び認識されている金融商品の契約上特定されているキャッシュ・フローに関連するリスク（例えば、インフレーションに 2 % を加えた金利を支払うという契約の金融資産の場合には、インフレーションをヘッジ対象とすることができるが、固定金利建金融資産の場合には契約上インフレーションとの関連が明示されていないため、インフレーションをヘッジ対象とすることはできない）があることを明示するパラグラフの新設が提案されている。

また、ヘッジ対象とすることができる金融商品のキャッシュ・フローの一部には次のものが該当することを明示するパラグラフの新設が提案されている。

- (a) 金融商品の満期までの期間の一部のキャッシュ・フロー（「部分期間ヘッジ (partial term hedge)」）
- (b) 金融商品のキャッシュ・フローのある一定割合（「部分 (portion)」）
- (c) 金融商品の片側リスクに関連するキャッシュ・フロー（例えば、外国為替レートが特定水準を下回った結果のキャッシュ・フロー）
- (d) 同一金融商品の他のキャッシュ・フローから独立している契約上特定されたキャッシュ・フロー（例えば、変動金利建金融負債の最初の 4 回の金利支払い）
- (e) 利付金融商品のキャッシュ・フローの部分で、リスクフリー金利建金融商品と同等のもの
- (f) 利付金融商品のキャッシュ・フローの部分で、固定又は変動の銀行間取引レート（例えば、LIBOR）建金融商品と同等のもの

この公開草案に対して、74 通のコメントを受領したが、今回は、受領したコメントで指摘された論点についての説明と意見交換が行われた（合意された事項はない）。

公開草案全体に対するコメントとして次のようなものがあった。

- ・ 意見を表明したコメントのほとんどがヘッジ会計の明確化に賛成した。
- ・ 意見を表明した者のうち 50 % 弱が、ヘッジ会計に適格なリスクと部分を特定するルールベースのアプローチを支持しなかった。
- ・ 公開草案のアプローチの支持者の支持理由も、それが実務的で中間的な解決だからというものであった。
- ・ ほぼすべての回答者は、基本的には原則主義のアプローチを望んでいた。

- ・ 対象を金融項目のヘッジに限定しているが、非金融項目のヘッジについてもコメントがあり、この公開草案の改訂は非金融項目のヘッジ指定に意図せざる影響をもたらす可能性がある点及び 非金融項目も含めたより広い範囲でヘッジ会計を扱ってはどうかという点が指摘された。

### 5 . I F R S 第 1 号の改訂

I F R S 第 1 号は、2003年6月に制定され、主として、2005年1月から I F R S に移行する欧州諸国への対応が念頭に置かれていた。その後 I F R S 第 1 号は何度か改訂されているが、基本的に2005年1月からの I F R S 適用が前提になっている部分がある。そのため、カナダ会計基準審議会 ( A c S B ) から、2010年又は2011年から I F R S を採用するカナダ、ブラジル、インド及びイスラエルといった国々などに対応した I F R S 第 1 号の改訂の必要性が指摘され、具体的な改訂提案が提示された。

このような提案が行われるのは、例えば、金融資産及び金融負債の認識の中止の適用について、I F R S 第 1 号は遡及適用の例外を設けており、完全に遡及するのではなく、2004年1月1日以降に発生する取引についてのみ I A S 第 39 号を適用することとしている。これは、2005年1月1日から I F R S を適用する企業を念頭にしたものである。このため、例えば、2011年1月1日から I F R S を新規に適用する企業は、2004年1月1日まで遡って I F R S による認識の中止を適用しなければならなくなり、事実上遡及適用されるのと変わらなくなっている。このような問題点に対処すべきというのが、A c S B の提案の趣旨である。

議論の結果、この提案を受け入れて、次のような点に関して I F R S 第 1 号の改訂を検討することが暫定的に合意された。

- (a) ハインドサイトによって影響される遡及的見積もり ( 結果を知った上で、過去の見積もりを行うこと ) を禁止するという原則を導入する。
- (b) I F R S 移行日における事実と状況に基づいて判断した場合には、企業が採用していた旧会計基準が I F R S と同じ会計処理である場合には、I F R S 移行日における取引の再評価が必要なくなるような原則を導入する。もしこれが導入されると、例えば、2007年1月1日から始まる事業年度で、企業が、契約の評価に関する経過措置を含む I F R I C 解釈指針第 4 号 ( 契約にリースが含まれているかどうかの判断 ) と同じ会計処理を導入している場合で、2010年1月1日を I F R S 移行日とする I F R S の採用を企業が決めるときには、旧会計基準の下で決定したリースに関する判断を改めて2007年1月1日に行う必要はないということになる。
- (c) I F R S への移行に当たり、石油ガスの会計処理に全部原価会計 ( full cost accounting ) を用いている企業が、旧会計基準の下で認識された金額の配分に基づいて

探査、評価、開発及び生産資産を測定することを許容する。石油ガス資産の遡及再表示、又は移行日における公正価値による測定のいずれかが現在 I F R S 第 1 号によって許容されているが、I A S B は、このような処理を求める結果、費用に対して効果が上回っていない場合があることを承知している。

今後は、A c S B のスタッフが準備する I F R S 第 1 号の改訂案及び 今回の指摘に加えて更に改訂すべき追加項目があればその改訂提案を、2008年5月の I A S B 会議で検討することが予定されている。その後、I F R S 第 1 号の改訂公開草案を公表することになる。

## 6 . 中小規模企業（SME）の会計基準

SME 会計基準の公開草案は、2007年2月に公表され、11月末にコメントが締め切られた。この間に162通のコメントを受領した。今回の会議では、公開草案の公開後からの本プロジェクトの活動状況の報告、コメントで指摘された主要事項の紹介及び最終基準作成までの作業案の提示があった。今後の I A S B の検討は、2008年5月に、最終基準作成までに検討を要する事項の一覧表をスタッフから提示を受け、7月までにその検討を終える。その後、9月又は10月を目途に最終基準のドラフトの検討を開始する。ここでは、受領したコメントで指摘された事項（上記の内容）のうち基準全体に関連するコメントに限って簡単に紹介する（したがって、個別の会計基準に対するコメントは紹介しない）。

指摘事項	その内容
独立した基準	I F R S 本体への参照を止め、SME 基準を独立した基準とすべきとの意見が多かった。また、参照するとしても、最低限にすべきとの意見もあった。
会計方針の選択肢	I F R S 本体で認められている選択肢のすべて又はほとんどが S M E にも適用されるべきとの意見が多かった。S M E 基準を独立させ、I F R S 本体と同様の選択肢を認めると、S M E 基準の分量が大幅に増える可能性がある。
I F R S 本体の変更の先取りへの懸念	S M E 基準は、現行 I F R S をベースとすべきで、I A S B が検討している I F R S 本体の将来の変更を先取りした内容を盛り込むべきではないとの指摘が多かった。
開示	開示の更なる簡素化が必要との指摘があったが、具体的な開示項目の指摘はなかった。簡素化のほか、追加開示が必要な場合も考えられるので、これらについて作成者や利用者から更に情報を集めることがスタッフに指示された。
最終基準の名称	S M E という名称は適切ではないので、検討すべきとの指摘があった。
範囲	極小規模（従業員10名程度）の企業に対して S M E 基準が有用なのか、また、小規模上場企業などに対しても適用できないかという

	議論があった。
公正価値の利用	公正価値の利用を、市場価格が公表されているか、過度な費用と努力なしに容易に決定できる場合及びデリバティブに限るべきだとの指摘があった。
SME 基準の適用ガイダンス	適用ガイダンスが必要あり、IASB がこれを作成することを求める意見が多かった。しかし、適用ガイダンスに対する需要は理解するものの、SME 基準の解釈指針の公表に対しては、IASB は同意していない。

## 7. IFRS の年次改善

今回は、年次改善プロジェクトの公開草案で提示された改訂事項のうち、10項目についての検討が行われた。IASB での追加の検討を行わずに改訂が承認されたのは、IFRS 第7号（財務コストの表示）、IAS 第23号（借入費用の構成要素）、IAS 第27号（分離財務諸表における売却目的で保有される子会社の測定）及びIAS 第36号（回収可能額の決定に用いて見積もりの開示）の4つである。このほか、今回検討されたものには次の6項目がある。これらは、そのまま承認されたか、又は、一部修正のうえ承認されている。

- ・ IAS 第1号（デリバティブの流動非流動区分）
- ・ IAS 第8号（implementation guidance の位置付け）
- ・ IAS 第20号（市場金利より低い金利による政府貸付金）
- ・ IAS 第38号（償却のための生産高比例法）
- ・ IAS 第41号（Point-of-sale costs の表現の改訂）
- ・ IAS 第41号（将来の生物学的変化）

以上

（国際会計基準審議会理事 山田辰己）