

## 連載

## 会計基準のコンバージェンスへの取り組み

# 企業会計基準委員会（ASBJ）と 国際会計基準審議会（IASB）による 第11回会合の概要

企業会計基準委員会 専門研究員 いしはら こうじ  
石原 宏司

## I はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）と国際会計基準審議会（IASB）は、2010年4月27日と28日にわたり、東京で第11回の会合を行った。ASBJからは西川委員長、加藤副委員長、新井副委員長、都委員、野村委員と

スタッフ、IASBからはTweedie議長、McGregor理事、山田理事及びスタッフが参加した。なお、28日の会議終了後に、ASBJオープン・セミナー「Sir David Tweedie議長に聞くIFRSの最前線」が開催されている<sup>1</sup>。

以下、第11回会議の概要を紹介するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見である。

## III 議事概要

### 1. ASBJの活動のアップデート

#### (1) ASBJの活動のアップデートの説明

2009年12月の金融庁の連結財務諸表規則等の改正により、2010年3月期から我が国の一定の要件を満たす上場会社の連結財務諸表にIFRSの任意適用が正式に認められ、IFRS第9号を含む2009年12月までに公表されたIFRSが指定国際会計基準として適用されている。ASBJ側から、このような状況下において、日本経団連と日本公認会計士協会が事務局としてIFRS導入準備タスクフォースを、ASBJも実務対応グループを設置し、協力してIFRSの任意適用のサポートしていることを説明した。また、IASBと米国財務会計基準審議会（FASB）との覚書（MoU）のプロジェクトの方向性を含め、IFRSへの日本国内での関心が高まっていることも説明した。

さらに、我が国会計基準のコンバージェンスについて、2010年4月12日

## II 全体のスケジュール

日時	議題	主な内容
4月27日 午前	ASBJ Update	<ul style="list-style-type: none"> <li>日本におけるIFRSの適用と会計基準のコンバージェンス</li> </ul>
	IASB Update	<ul style="list-style-type: none"> <li>最近の作業計画</li> </ul>
午後 (公開)	日本でのIFRS導入に関する問題点	<ul style="list-style-type: none"> <li>日本でのIFRS導入に関する問題点への対応</li> </ul>
	金融商品	<ul style="list-style-type: none"> <li>IASBの公開草案「金融商品：償却原価及び減損」</li> <li>ヘッジ会計</li> </ul>
	収益認識	<ul style="list-style-type: none"> <li>移転時期の異なる財やサービスを含む契約</li> <li>製品保証の会計処理</li> <li>資産・負債の変動に基づく収益認識の考え方</li> </ul>
4月28日 午前 (公開)	財務諸表の表示	<ul style="list-style-type: none"> <li>直接法によるキャッシュ・フロー計算書</li> <li>セグメント情報でのキャッシュ・フロー開示</li> <li>財務セクションでの借入 (debt) と所有者持分 (equity) カテゴリーの表示</li> </ul>
	排出量取引	<ul style="list-style-type: none"> <li>キャップ・アンド・トレード・スキームの会計処理</li> </ul>

に公表した新しいASBJのプロジェクト計画表<sup>2</sup>に基づき、「既存の差異に関連するプロジェクト項目」は、2010年中の最終基準化、IASBが検討中の項目はIASBへの意見発信を続けるとともに、IASBのプロジェクトの終了に合わせて、2011年前半に公開草案を公表し、その後、最終基準化する予定であることを説明した。

## (2) 意見交換の概要

以下のような点に関して意見交換が行われた。

- ・ 日本におけるIFRSの任意適用の開始を踏まえた本会議の意義。
- ・ IASBの活動に対するASBJからの貢献への期待（IASBへの意見発信、リサーチ活動、適用後レビュー等）
- ・ 連結財務諸表と個別財務諸表に適用する会計基準

## 2. IASBの活動のアップデート

IASBが2010年4月12日に公表した作業計画<sup>3</sup>に基づき、IASB側から、金融商品（減損、ヘッジ会計、負債の分類及び測定、FASBのプロジェクト）、公正価値測定ガイダンス、連結、認識の中止、負債と資本の区分、リース、収益認識、財務諸表の表示、退職後給付の9つのMoUプロジェクトを中心に説明がなされた。

その後、以下のような点に関して意見交換が行われた。

- ・ 2011年6月のFASBとのMoUプロジェクト完了の目標について<sup>4</sup>
- ・ IASBの活動に対するASBJの貢献への期待（IASBへの意見発信、リサーチ活動、適用後レビュー等）

## 3. 日本でのIFRS導入に関する問題点への対応

上記のように、日本では、2010年3月期からのIFRSの任意適用が正

式に認められている。

現在、一部の日本の大手企業がIFRSの任意適用のための準備を進めているが、当該準備作業のサポート目的で、日本経団連と日本公認会計士協会を事務局にIFRS導入準備タスクフォースが設けられている。また、ASBJでは、本タスクフォースで抽出された日本におけるIFRSの解釈に関する問題を議論するため、IFRS実務対応グループを設けている。日本全体に影響があるようなIFRSの解釈に関する重要な問題が生じた場合、ASBJは市場関係者の意見を集約して、IASBに相談することを考えている。

今回の会議では、本タスクフォース及びIFRS実務対応グループで議論が行われたIFRSの解釈に関する問題に関して、意見交換を行った。ASBJとIASBは、この問題に対処するために引き続き協力を行うことを確認した。

## 4. 金融商品

IASBが2009年11月の公開草案「金融商品：償却原価及び減損」で提案している減損の新たなモデル（予想損失モデル）、IASBとFASBが共同で取り組んでいるヘッジ会計の改善に関して議論を行った。

### (1) 減損の新たなモデル

ASBJ側から、提案モデルの下で認識される信用損失は、(a)実効金利に反映され、各期に配分される当初の信用損失の見込みと、(b)指標やトリガー事象なく各期に認識される、キャッシュ・フローの予想に関する事後の変動の2つの要素からなるという分析を行った。さらに、(a)と(b)で各期の配分方法が異なること、新たな償却原価の定義は、伝統的な償却原価の考え方やIFRS第9号の事

業モデルの要件と整合的ではないので(b)の処理に反対することを表明し、①(a)と(b)の整合性を取り(b)もキャッシュ・フローの予想の変動を将来にわたって配分する方法、②減損の指標やトリガー事象を維持するという、(b)に関する2つの代替案について説明を行った。

IASB側から、キャッシュ・フローの見積り変更時の当初に遡って実効金利を再計算する方法を検討したかの質問、バーゼル銀行監督委員会関係者から、予想損失が変化した際に、案①と同様の処理の要望があったことや、案①の場合に実効金利が0やマイナスになる可能性のある点、案②の場合に当初は予想損失モデル、事後は発生損失モデルとなる点等の指摘が行われ、両者の意見交換が行われた。また、初期に予想キャッシュ・フローが上方に改善された場合、引当金を超えて戻り益が発生する可能性についても議論が行われ、IASB側から再検討する旨が表明された。

続いて、ASBJ側からの、提案モデルの実行可能性と開示に関する懸念について説明を基に意見交換を行った。実行可能性は、キャッシュ・フローの見積りについての基礎となるデータの不足、キャッシュ・フロー時期の見積りの困難さ、ポートフォリオの内容が変化する場合の適用、簡便法の3つの原則が厳格すぎる等の懸念を指摘した。また、開示について、信用損失の引当金の増減と累積的な直接減額との比較（ロス・トライアングル）の複数年比較の代替案、ストレス・テストは予測情報なので、注記ではなく経営者による説明（MC）の記載がふさわしいことを指摘した。IASB側からは、実行可能性及び開示について専門家諮問

パネルで検討中であることが説明された。

## (2) ヘッジ会計

ASBJ側から、ヘッジ会計の複雑性の低減の方向性として、少なくとも短期的には適用上の問題を減らす方向で簡素化を検討すべきこと、企業は通常、特定リスクのヘッジを意図しているため、リスク分割アプローチを維持することを示した。IASB側からは、ASBJ側の指摘に同意すること、現行のヘッジ会計に伴う作業負担についての質問がなされた。ASBJ側からは、文書化や有効性の評価の作業負担や、ポートフォリオヘッジの要件が厳しいことを指摘した。

また、現行の公正価値ヘッジ会計でのヘッジ対象の評価額が、公正価値ではないことから、すべてのヘッジを繰延ヘッジの手法で行う<sup>5</sup>IASBの提案に関して、ヘッジ手段の損益がOCIに計上されるための資本への影響や、非有効部分の取扱い<sup>6</sup>についても議論が行われた。IASB側から、日本には、従前からIASBの提案と同様の手法でのヘッジの会計処理の経験があるので、ASBJからのインプットに期待する旨が示された。

## 5. 収益認識

IASBが現在、FASBと共同で進めている収益認識プロジェクトに関して、(1)移転時期の異なる財やサービスを含む契約（複数要素契約及び工事契約）における履行義務の識別並びに収益の認識及び測定、(2)製品保証の会計処理、(3)資産・負債の変動に基づく収益認識の考え方について意見交換を行った。

### (1) 移転時期の異なる財やサービスを含む契約

2008年12月に公表されたディスカッ

ション・ペーパー（DP）では、移転時期の異なる財やサービスの履行義務を別々に会計処理することとされていた。これに対して、DP後の再審議においては、以下のように履行義務を識別することが暫定合意されている。

- ・ 財やサービスが他の財やサービスと明確に区別される特徴を有していると判断された場合、別個の履行義務として会計処理しなければならない。企業（又は他の企業が）財やサービスを顧客の市場で別々に販売する場合や、別々に販売しない場合には、通常、次のすべてを満たす場合、明確に区別される特徴を有する。
  - 契約中で別個に識別。
  - 異なる利益マージンを有する（例：財やサービス提供に必要な資源を別々に管理、コストを別々に識別）。
  - 明確に他から区別される機能を有する（財やサービスが別々に販売されていなくても、それ自身その他の利用可能な財やサービスと組み合わせて役立つ）。
  - 異なる時点で顧客に移転。
- ・ 財やサービスが他と明確に区別される特徴を持たない場合、他と明確に区別される特徴を有する財やサービスになるまで、履行義務を結合する。

ASBJ側から、上記の暫定合意に関連して、①例えば、機械とその据付けサービスを別の履行義務として考えない余地があるのか、②複数のフェーズがある工事契約を企業が全体でしか管理していない場合に、上記の異なる利益マージンの要件を満たさず、工事契約全体を1つの履行義務として考える余地があるのか、

③財やサービスが連続的に移転する場合には、工事進行基準と類似した処理が提案されているが、原価総額の信頼性を持った見積りが不可能な場合の取扱いが明確でないため、現行IAS第11号のように収益認識の制限をすることも考えられるのかについて確認がなされた。

IASB側からは、①及び②については2010年5月に公表予定の公開草案<sup>7</sup>に当該論点の設例など、一定の考え方が示されていること、③については、収益とコスト認識を切り離すマージン・アプローチをとる結果、契約当初の取引価額の回収可能性に疑義がある場合には回収不能部分を控除して収益認識し、収益認識後回収できなかった場合には不利な契約となり損失を計上することになると説明された。また、IASB側から、収益認識を契約を履行したベースで行う提案により現行基準より改善しているかという質問があり、ASBJのスタッフからは、収益認識プロジェクトで提起されている問題意識や財やサービスの支配の移転により収益を認識する原則の明確さは理解できるものであり、原則として改善につながっているかという意見が出された。

### (2) 製品保証の会計処理

DPでは、製品保証を別個の履行義務として会計処理するとされていたが、IASBでは、製品保証を以下のように類型化し、会計処理することを暫定合意している。

- ・ 顧客に財やサービスを引き渡していた時点で存在していた潜在的な瑕疵に対する保証は、別個の履行義務とならず、履行義務の未充

足として扱い、修理・交換の時点で収益計上。

- ・ 顧客に財やサービスを引渡し後に発生した不良に対する保証は、製品保証の対象となる財に係る履行義務とは別の履行義務として識別し、製品保証の期間にわたり収益計上。
- ・ 契約からではなく、PL法等の法令により補償を求められる場合には、IAS第37号の引当金として処理。

これに対して、ASBJ側から、製品保証を、①契約、法令、規制によって強制力があるか、②保証の対象範囲が顧客のみか否かの2つの要素の組合せによる製品保証の範囲に関するスタッフの分析を説明した。例えば、リコールは、直接購入した顧客だけでなく転売された場合も含むので、PL法と同様とも考えられることを指摘した。また、契約に明示されない推定的債務からも製品保証に係る履行義務が発生すると考えられるのではないかとこの点を指摘した。

IASB側からは、リコールに関してその義務が財に直接結び付く場合には、転売による購入も同様に顧客であり、当該保証が引き継がれるという指摘が示された。また、推定的債務に関しては、IASB側から、別個の履行義務が発生するという見解とIASB第37号の引当金の範囲という異なる見解が示され、スタッフの検討を確認するとされた。

次に、製品保証の会計処理として、ASBJ側から、潜在的な瑕疵と事後の不良の区別は困難であるので、両者に対する保証を区別せず、双方とも別個の履行義務として会計処理すべきというスタッフの見解が提案された。IASB側からは、さらに分析

した上での公開草案に対するコメントを期待する旨が示された。

最後に、ASBJ側からの、異なる契約に類似する製品保証がある場合、個々の履行義務で不利な契約を判断するのではなく、履行義務をプールしてポートフォリオで判断するべきというスタッフの考えに対しては、IASB側から会計単位に関して検討の必要があるとされた。

### (3) 資産・負債の変動に基づく収益認識の考え方

ASBJ側からスタッフ見解として、IASBから提案されている顧客対価モデルは資産・負債モデルと考えられるが、日本においては、活動に着目したモデルであり、必ずしも資産・負債モデルとして表現されていないという見解や、資産・負債モデルとしては、現在、出口価格に基づく方が整合的という見解もあることが紹介された。

IASB側から、提案された収益認識の考え方は、現在出口価格を採用するとDay 1 利得につながるという懸念があったために、取引価格を用いて負債に配分するという整理がされていることが説明された。

## 6. 財務諸表の表示

IASBが現在、FASBと共同で進めている財務諸表の表示プロジェクトに関して、(1)直接法によるキャッシュ・フロー計算書、(2)セグメント情報での営業キャッシュ・フロー開示、(3)財務セクションでの借入 (debt) と所有者持分 (equity) カテゴリーの表示について議論を行った。

### (1) 直接法によるキャッシュ・フロー計算書

ASBJ側から、2010年5月に公表予定の公開草案<sup>8</sup>における直接法によるキャッシュ・フロー計算書の提

案の維持に反対することを説明した。その理由として、アナリストの調査が、直接法による営業キャッシュ・フローが間接法と比べて将来キャッシュ・フローの予測を改善することに同意するものの、間接法の有用性を否定しているものではないこと、キャッシュ・フロー計算書の目的が、利益とキャッシュ・フローの調整情報の提供にあること、経営者が経営管理情報として間接法を利用していること、表示科目の減少や間接的直接法の利用によっても直接法作成のコストの懸念が強いことを挙げた。代替案として、日本では表示科目数が比較的多いことを挙げ、表示科目数を増やした間接法と利用者に関心のある直接法の情報の一部の注記により改善することを提案した。また、利用者による、非現金項目(減価償却、減損)やAccrualといったキャッシュ・フローと利益との差の要因分析、また、変動費(原材料)と固定費(人件費、金利、減価償却)のコスト分析が、現行の日本における間接法による表示で可能であるとされていることを指摘した。

IASB側からは、直接法では、間接法では表示されない顧客からの収入や仕入先・従業員への支払いが表示され利用者に有用とされていること、顧客からの収入等の直接法による項目は、損益計算書と間接法によるキャッシュ・フロー計算書を用いても適切に見積もることができない旨の論文があることが紹介された。また、ASBJ側の、日本では表示科目数が比較的多い間接法を使用しているという説明に関して、IASB側から、現行の日本における間接法とIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」との比較により追加すべき表

示科目を指摘してほしい旨の要請がなされた。さらに、IASB側から、本プロジェクトでの利用者の意見を直接入手することの重要性が説明された。

有形固定資産関連のキャッシュ・フローが、投資キャッシュ・フローから営業キャッシュ・フローに変更される点の影響に対するIASB側からの質問に対しては、ASBJ側から、有形固定資産の取扱いは別の論点と考えており、現行の営業キャッシュ・フローが分解されていけばよいという見解を示した。

## (2) セグメント情報での営業キャッシュ・フロー開示

各報告セグメントのキャッシュ・フロー開示にFASBは暫定合意したが、IASBは2011年にIFRS第8号「事業セグメント」の適用後レビューを予定しているため、同意していない。ASBJから、これは、財務諸表表示プロジェクトの一部で改訂するのではなく、セグメント報告全体を検討すべきであることを指摘した。

IASB側からは、上記の適用後レビューを待つために、現段階ではFASBの提案について賛否を決定しなかったことが説明された。

## (3) 財務セクションでの借入と所有者持分カテゴリーの表示

一体性の原則の適用に関連して、所有者持分の取扱いが、2008年10月のDPでは独立したセクションとされたのが、2009年10月にIASBとFASBが財務セクションに借入と所有者持分の両カテゴリーを含めることを暫定合意している。ASBJからは、所有者持分を独立したセクションで表示する方がなじみがある点や、資本提供者へのパフォーマンスを示すIncome statementのボトムラインで

ある包括利益や純利益とクリーンサープラス関係にある所有者持分を明確に区分することが重要である点から、当該暫定決定に反対であることを説明した。

IASB側からは、DPでは、財務セクションを企業の機能に着目して定義し、トレジャリーも財務に含めていたが、DP後の再審議では、財務セクションを資金調達活動に着目して定義し、借入と所有者持分も資金調達活動に含まれるとして、財務セクションに含めることが暫定合意されたことが説明され、公開草案で利用者の意見を聞く必要があることが示された。

## 7. 排出量取引

### (1) ASBJ側が検討した会計モデル

冒頭、ASBJ側から、日本における排出量取引をめぐる状況の説明を行った。続けて、現在、IASBにおいて行われているキャップ・アンド・トレードの会計処理の検討への積極的な意見発信を行う観点から、排出枠及びそれに関連する負債の会計上の性質、認識及び測定について、ASBJにおける以下の検討状況の概要説明を行った。

なお、無償交付された排出枠については、オフバランス処理も有力な案であるとしながらも、IASBの現在までの検討を踏まえ、オンバランス処理を前提として、以下の3つの会計モデルを検討対象とした。

- **モデル1**：無償交付された排出枠の公正価値での負債認識。このモデルは、2009年3月のIASB暫定決定に一致するもので、企業は、無償交付された排出枠を資産として認識する一方、排出枠の水準以下に排出を削減する義務を負債として認識する。また、資産・負債

は交付された排出枠の公正価値で当初測定され、排出枠を超過して排出した場合には、その超過分について排出費用と削減義務を追加認識する。

- **モデル2**：予想排出量に基づく負債認識。このモデルは、企業は、無償交付の排出枠を公正価値で認識し、遵守期間中の予想排出量に基づき政府への排出枠引渡義務を認識する。このとき、実際排出の前であっても予想排出量が排出枠を上回るときは、損失が認識される。

- **モデル3**：IFRIC第3号の修正版。このモデルは、IFRIC第3号が、資産・負債の測定方法のミスマッチにより廃止となったことにかんがみ、資産・負債を統合的な方法で測定し、ミスマッチを解消する。企業は、無償交付の排出枠を当初公正価値で認識し、対応する貸方勘定を繰延収益とする。また、実際の排出に伴い排出費用と排出枠引渡義務を認識する。

上記のモデルのうち、まず、モデル2については、予想排出量に基づく排出枠引渡義務が現在の債務であるか疑問であること、及び予想排出量を信頼性をもって見積もるのが困難であることから支持できないという説明を行った。また、モデル1については、オークションなど有償で発行される排出枠が多くなると、それに伴い、当初認識される負債が小さくなるため、当初認識される負債の意味合いが不明確であるという問題があることの指摘を行った。

その上で、ASBJスタッフの見解としては、モデル3が上記のモデルの中では問題が少ないと評価されることを説明した。このモデルでは、

繰延収益が負債の定義を満たさないという問題はあつたものの、排出量取引の経済実態を会計上適切に反映するためには、定義上の妥協は不可避であると考えられるという主張をした。

## (2) IASBでの検討状況の説明

IASB側からは、IASBでの検討状況について、次のとおり説明があつた。

- 2009年3月の暫定合意に関して、政府から無償で排出枠を交付された企業は、当該排出枠を取引することが可能で市場での価値もあることから、資産として公正価値で当初認識すべきという点では合意があつた。
- しかし、無償交付時点での対応する貸方については、排出を削減する義務を認識するという点まで合意があつたわけではない。
- 無償交付により直ちに利得を認識すべきではないことは明らかであつたので、何らかの種類の負債が存在するという理解であつたが、仮に、現在債務が存在するとしても、どのような性質なのかについては合意に至っていない（なお、企業が実際に排出すれば、当然のことながら、排出量に相応する排出枠を政府に納める義務が生じると考えられる。）。
- IASB内部での検討では、無償交付された排出枠を条件付政府補助金とする考え方も検討されている。すなわち、排出枠を資産として保持し続けるためには、排出が政府から交付された枠内であることが条件であり、排出枠を超過したら、すなわち、条件を満たさなかつた場合には、政府に排出枠を返却しなければならないとするものである。

- 排出量取引については、ヨーロッパのほかオーストラリアなどでも導入の方向で、今後も導入する国が増えてくるのが予想されるので、債務の内容・性質について、コンセンサスを得られる堅牢な原則的考え方を確立したいと考えている。

## (3) 意見交換

以上の説明に対して、ASBJ側からは、2010年9月に予定されているAOSSGにおいて、日本は中国とともに排出量取引ワーキング・グループのリード国となつており、堅牢な考え方の構築に貢献できるよう意見発信を予定している旨の説明を行った。

続いて、ASBJ側からは、排出枠を積極的に売買する企業と不足分を購入する企業の2類型に分けて、経営者の意図により積極的に売買する企業は公正価値で評価、排出枠を売買せず不足分を購入する企業は当初認識した額で評価という会計処理が考えられるが、この点についてどのように考えるかなどの質問を行った。

これに対して、IASB側からは、不確実な負債については現在価値での測定が損益計算書を通じてなされるべきであり、測定の不マッチを回避するため、資産についても公正価値で測定することにすべきであるとの回答があつた。

## IV 次回の予定

2010年9月にロンドンで開催する予定である。

### 〈注〉

- 1 本セミナーの概要については、『会計・監査ジャーナル』平成22年（2010年）7月号「ASBJオー

ブン・セミナー：IFRSの最新動向と我が国への導入（第1回）Sir David Tweedie議長に聞くIFRSの最前線」を参照いただきたい。

- 2 詳細は、ASBJのウェブサイト（HOME > プレスリリース）「プロジェクト計画表の更新について（2010.4.12）」を参照いただきたい。
- 3 その後2010年5月5日に、更新された作業計画が公表された。なお、2010年6月2日に公表されたコンバージェンス作業に関するIASBとFASBの共同声明では、2010年第2四半期に公表予定の多数の重要な公開草案に対する高品質のインプットが可能かどうかについての関係者からの懸念を考慮して、多くのMoUプロジェクトは2011年6月の完了目標を維持するが、若干のプロジェクトについては、目標期日を2011年下半年まで延期することが示されている。これに伴い、作業計画の改訂版を含む進捗状況報告が公表される。最新の作業計画は、IASBのウェブサイト参照いただきたい（<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/IASB+Work+Plan.htm>）。
- 4 FASBとのMoUプロジェクト完了時期の目標については、脚注3を参照いただきたい。
- 5 現行の日本基準でのヘッジ会計と同様の処理である。
- 6 現行の日本基準では、高度に有効性があることを前提に、非有効部分も含めて評価・換算差額等に計上される。
- 7 2010年6月22日現在、未公表である。
- 8 2010年6月22日現在、未公表である。