

IASB と FASB の会計基準のコンバージェンスおよび単一で高品質のグローバル会計基準に関する進捗報告 (2010 年 11 月 29 日)

有限責任監査法人トーマツ

IFRS センター・オブ・エクセレンス(東京)

1. はじめに

2010 年 11 月 29 日、国際会計基準審議会 (IASB) と米国財務会計基準審議会 (FASB) は、会計基準のコンバージェンスおよび単一で高品質のグローバル会計基準に関する進捗報告 (以下、進捗報告) を公表した。以下は進捗報告の要約である。

前回の進捗報告(2010 年 6 月 24 日)では、IASB と FASB は、国際財務報告基準 (IFRS) と米国会計基準 (US GAAP) の改善が急務と考えられる以下の主要な覚書 (MoU) プロジェクトについて、2011 年 6 月を期限として優先的に取り組むために計画を変更することが示された。

- 「金融商品」、「収益認識」、「リース」、「その他の包括利益の表示」および「公正価値の測定」に関する共同プロジェクト (IASB と FASB)
- 「認識の中止およびオフバランス・リスクに関する開示の拡充」、「連結 (特にストラクチャーに組み込まれた事業体に関連するもの)」および「保険契約」についてのプロジェクト (IASB のみ)

前回の報告以降、IASB は、「認識の中止に関する開示」および「負債の公正価値での測定を選択した場合における自己の信用リスクの変動に起因する部分の表示」についての議論を完了した。IASB と FASB は、「収益認識」、「リース」、「保険契約」および「適用日と経過措置」についての協議文書を公表し、関係者に対するアウトリーチ活動を行うとともに、さまざまな公開草案に対して受け取った多くのコメントの検討も行っている。

2010 年 11 月の IASB と FASB の合同会議では、6 月の進捗報告で示した優先プロジェクトを確認し、それらを 2011 年 6 月までに完了するために、他のプロジェクトに関しては戦略と計画を以下のように変更した。

- 「財務諸表の表示」、「資本の特徴を有する金融商品」、「排出権取引」、「概念フレームワークの報告企業フェーズ」の 4 つのプロジェクトについての協議は、2011 年 7 月以降に延期すること
- 投資会社の連結に関する議論は 2011 年 6 月までの優先事項から外し、2011 年末までにジョイント・プロジェクトを完了させること

- IASB と FASB のそれぞれの個別基準設定プロジェクトのいくつかを延期すること (FASB の「偶発事象の開示」、IASB の「引当金、偶発負債および偶発資産 (IAS 第 37 号)」および「年次改善」など)

延期されたプロジェクトに配員されていたスタッフは、より優先度の高いプロジェクトに再配員される。

以下は、プロジェクトごとの状況である。

2. 優先プロジェクト

1) 金融商品 (MoU) - 分類および測定、減損、ヘッジ会計

IASB と FASB は、それぞれの基準書の改訂作業を異なったアプローチで進めてきたが、今後のコンバージェンスを進めるにあたっては、両審議会の提案を関係者に比較、評価可能な形で公表し、検討していくことにしている。

IASB のプロジェクト

- 2009 年 11 月に、金融資産の分類および測定について規定する IFRS 第 9 号「金融商品」を公表した。2013 年 1 月 1 日を適用開始日としている。
- 2010 年 5 月に、金融負債の公正価値オプションについての公開草案 (自己の信用リスクの変動に起因した公正価値の変動の報告を規定) を公表し、IFRS 第 9 号に追加する形で完了した。2013 年 1 月 1 日を適用開始日としている。
- 2010 年第 4 四半期に一般的なヘッジ会計について公開草案を、2011 年第 1 四半期に減損について再公開草案を公表する予定であり、両方とも 2011 年 6 月末までに完了する予定である。

FASB のプロジェクト

2010 年 5 月に、認識および測定、減損、およびヘッジ会計についての包括的公開草案を公表し、2010 年 10 月に IASB も参加した公開円卓会議を行った。

FASB は、今後、分類、測定、減損に焦点を当て優先的に再審議することを 2010 年 11 月に決定したが、ヘッジ会計については 2011 年第 2 四半期まで再審議はしない。

今後、両審議会の相違を削減していくための計画は以下のとおりである。

- 分類および測定について残る FASB の公開草案と IFRS 第 9 号との相違をどのように削減し、比較可能性の改善を図るかについて検討する。
- 減損については、「予想損失モデル」に対する広い支持を受けて、2010 年 11 月から共通の減損アプローチの開発について協議を開始しており、2011 年初めには、IASB は改訂減損モデルの草案を公表する予定である。

- ヘッジ会計については、FASB は 2011 年第 4 四半期に予定されている IASB 公開草案へのコメントを求めることとしている。

2) デリバティブおよび非デリバティブ金融商品の相殺表示

金融商品の相殺表示は、金融商品の表示に関する IFRS と US GAAP の重要な相違の 1 つとして認識されており、特にバーゼル銀行監督委員会等を含む利害関係者の懸念に対応するため共同プロジェクトを進めており、2011 年第 1 四半期に公開草案の公表を、2011 年 6 月末までに新しい基準書の完了を目指している。

3) リース (MoU)

2011 年第 2 四半期の最終基準書化を目指して、2010 年 8 月に公表した公開草案に関する再審議を 2011 年初めから行うこととしている。プロジェクトの目的は、リース契約から生じる資産および負債を、契約形態に関わらずすべて同様に財政状態計算書で認識することで、財務報告を改善するリース会計を開発するというもので、借手および貸手の両方の処理を定めている。コメント期間は 2010 年 12 月 15 日で、公開円卓会議の開催を 2010 年 12 月および 2011 年 1 月に予定している。

4) 収益認識 (MoU)

収益認識プロジェクトは、広範な業種および取引に適用できる共通の収益認識モデルの設定を目的としている。US GAAP は、経済的に類似している取引に対して異なる処理を要求する業種特有の収益認識の要求を含んでいる、IFRS は適用指針が不足しているという、双方の弱点を補うことを目的としている。2010 年 6 月 24 日に公表された公開草案に対するコメント期限は 10 月 22 日で、2010 年 11 月には公開円卓会議を行った。2011 年第 2 四半期でのコンバージェンスされた基準書の完了を目指して、2010 年中には再審議を開始する。

5) 連結 (MoU)

2006 年 MoU ではジョイント・プロジェクトとして改訂した共通の連結基準の開発を盛り込んでいたが、金融危機への対応として、IASB と FASB はそれぞれの基準書の改善のために以前と異なる対応策を採ることとなった。IASB は 2008 年の公開草案で、特定のストラクチャーの組成によって連結を回避することを阻止するために幅広い状況に適用される新しい支配の定義を導入し、2011 年第 1 四半期初めに連結の基準書を最終化する予定である。FASB は、2009 年に変動持分事業体の連結についての改訂を終了している。

これらの結果、IFRS と US GAAP の差異として残っている、投資会社と議決権持分企業 (voting interest entities) の取扱いについて、まず投資会社の連結についての基

準書を統一し、その後連結に関する基準の完全なコンバージェンスを目指すことを計画している。投資会社の連結についての公開草案は、当初 2010 年末までの公表を予定していたが、2010 年 11 月に、2011 年の第 2 四半期まで延期することを決定した。2011 年後半には投資会社の連結について基準書化を予定している。

6) 公正価値測定 (MoU)

IASB と FASB の共同プロジェクトは、公正価値の定義の改訂と適用指針の共通化を目的とし、2011 年第 1 四半期での最終基準書化を目指している。共通化された公正価値の定義と適用指針は、US GAAP および IFRS において公正価値測定を要求するすべての基準に適用される。2009 年 5 月に、IASB は、FASB の要求とほぼ同じ「公正価値の測定」の公開草案を公開した。

FASB は、2010 年 6 月に公正価値の定義と関連する適用指針の微修正についての草案を、IASB は不確実性の開示に関して追加の意見を求めるための再草案を公開した。2010 年 11 月の合同会議において、測定の不確実性に関する開示については追加のアウトリーチが必要と判断し、主要プロジェクトとは別に議論を進めることとした。

7) 認識の中止 (MoU)

認識の中止についてのコンバージェンスは MoU に含まれた後、金融危機への対応として IASB と FASB はそれぞれの基準書の改善のために異なる対応策をとってきた。FASB が 2009 年 6 月におこなった改訂は、特に適格 SPE の概念を削除したことで、IFRS との相違を縮小した。IASB は、譲渡される金融資産のリスクに対する企業のエクスポージャーに関するよりよい情報の提供のため 2009 年に公開草案を公開し、草案に示された代替案が強い支持を受けた。

IASB と FASB は、数回の合同会議で IASB の代替案について協議した後、短期的な優先課題は、譲渡金融資産について US GAAP と IFRS における開示内容を改善し、コンバージェンスさせることにより、透明性と比較可能性を高めることであるという合意に基づき、2010 年 10 月には IASB が開示の規定の最終化を行った。これは、2009 年の改訂後の US GAAP の開示要求に類似したものである。FASB は、改訂規定の導入後にレビューを計画しており、その結果に基づいてさらなる基準書の改善およびコンバージェンスをどの程度まで行うかを決定することとしている。

8) 保険契約

現行の IFRS では、保険契約に関しての会計上の規定が十分でないことから重要なプロジェクトとして位置づけられてきた。IASB は、2007 年に公表したディスカッション・ペーパーについて受け取ったコメントに基づき、2009 年に FASB と共同での審議を開始した。IASB が 2010 年 7 月 30 日に公表した公開草案のコメント期間は 2010 年

11月30日に終了し、12月には公開円卓会議を開催する予定である。

これに対し、FASBは、IASBの公開草案に代替案を付したディスカッション・ペーパーを2010年9月に公開し、12月までをコメント期間としている。円卓会議も12月に行う予定である。

IASBは2011年6月に基準書を発行する予定であり、FASBは上記ディスカッション・ペーパーへの意見を検討した上で次のステップを決定することとしている。

3. その他のプロジェクト

1) 退職後給付 (MoU)

IASBは、2010年4月に退職給付債務の未認識部分をなくすという提案内容の公開草案を公開した。コメント期限は2010年9月6日に終了し、2011年第1四半期には改訂基準書が公表される予定である。

2) ジョイント・ベンチャー (MoU)

IASBは、複数の当事者が共同支配を行うための取決めであるジョイント・アレンジメントの会計処理について原則主義に基づいたアプローチを適用する一方、ジョイント・アレンジメントの内容、それらによる企業活動への財務上の影響と度合いについて開示を拡充する方向でプロジェクトを進めている。これにより、US GAAPとの相違も縮小することができ、最終基準書化は連結の基準書と同じタイミング（2011年第1四半期）とする予定である。

3) 財務諸表の表示 (MoU)

① その他の包括利益の表示

その他の包括利益の表示の透明性を改善するという目的で2009年後半に開始したが、その他の包括利益への追加的な項目の計上を要求している金融商品および退職後給付の公開草案の検討も同時に行えるように2010年5月に公開草案を公表した。2011年第1四半期には最終基準書化を予定している。

② 財務諸表の表示

包括的な基準の開発のための共同プロジェクトにおいて2008年に公表したディスカッション・ペーパーでは、企業の将来のキャッシュ・フロー予測、流動性および財務的な柔軟性の評価を助けるために財務情報を分解した形での財務諸表の表示を提案していた。

その後、各方面の関係者とのディスカッションを経て、IASBは、公開草案の公表の前にさらにアウトリーチが必要と判断した。2011年6月を目標としたMoUプロジェ

クトに優先的に取り組み、財務諸表の表示プロジェクトは 2011 年 7 月以降に延期することとした。

③ 非継続事業

IASB は、非継続事業プロジェクトのタイムテーブルを「財務諸表の表示」プロジェクトと揃えることを決定していたが、上記のとおり「財務諸表の表示」プロジェクトの 2011 年 7 月以降への延期を受けて、2011 年第 2 四半期初めに年次改善プロジェクトの一環として提案することを予定している。FASB も、非継続事業の定義および関連する開示について IFRS に合わせるように変更するための公開草案を公表する予定で、両審議会とも 2011 年後半に改訂作業の完了を予定している。

4) 資本の特徴を有する金融商品 (MoU)

資本性商品と負債または資産との区別をより明確にすることを目的として、2010 年初めまでには共同で基準書設定の検討を行っていたが、特に US GAAP 適用企業への影響の検討にはさらに時間を要するため、優先的プロジェクトが完了する 2011 年 7 月以降に再度検討を行うことを、11 月の合同会議で決定した。

5) 排出権取引

排出権取引に参加する国が増え、取引の仕組みや排出権証書の配分に関する財務報告は重要性を増しているが、他の MoU プロジェクトに優先的に取り組む必要があるため IASB および FASB は共同で 2011 年後半の公開草案の公表、2012 年の基準書化を目指している。

4. 追加協議事項 (適用日と経過措置)

IFRS と US GAAP のコンバージェンスを目指してこのように多くの基準書の改訂が行われる中で、IASB と FASB は、2010 年 10 月に、関係者の負担を軽減し、十分な準備期間を設けるために、新基準書をいつからどのように適用することが望ましいかについて意見募集を行っている。

5. 概念フレームワーク

2004 年から IASB と FASB の共同プロジェクトが開始され、質の高い基準開発のための改善されたフレームワークの重要性、およびフレームワークの一環として会計基準で使用される測定基礎の範囲に関する論点に取り組むことが強調されている。

IASB と FASB は、財務報告の目的および財務情報の質的特性に関する改善された概

念を完了し、報告企業の概念について公開草案を公表しているが、11月の合同会議において、優先すべき他のプロジェクトが完了する2011年7月以降に検討を延期することを決定した。

以上