

## IASB会議報告（第85回会議）

IASB（国際会計基準審議会）の第85回会議が、2008年11月18日から21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、①金融商品（新規議題としての提案）、②連結、③認識の中止、④公正価値測定、⑤資本と負債の区分、⑥概念フレームワーク（測定及び報告企業）、⑦リース、⑧国際会計基準（IAS）第24号（関連当事者の開示）の改訂、⑨退職後給付、⑩プライベート企業のための国際財務報告基準（IFRS）（従来の中小規模企業のIFRS）、⑪国際財務報告解釈指針委員会（IFRIC）の活動状況及び⑫直前に開催された基準諮問会議（SAC）での議論の報告についての検討が行われた。また、教育セッションでは、金融商品の会計基準に関連して関係者から改訂の必要性が指摘されている論点（公正価値オプション、信用リスク金融商品の会計処理及び金融商品の減損規定）について、それら論点の導入経緯や背景について議論が行われた。

IASB会議には理事12名が参加した（トム・ジョーンズ氏は欠席。また、欠員の理事が1名）。本稿では、これらのうち、①から⑦に関する議論の内容を紹介する。

### 1. 金融商品

IASBは、複雑でわかりづらいという指摘のある現行のIAS第39号（金融商品：認識及び測定）を簡素化するためのリサーチプロジェクトの成果として、2008年3月に金融商品会計基準の複雑性を低減するための提案を、ディスカッション・ペーパー「金融商品の報告における複雑性の低減（Reducing complexity in reporting financial instruments）」として公表し、9月中旬までコメントを求めてきた。157通のコメントを受領し、その結果の速報的分析が2008年10月のFASBとの合同会議で報告され、議論が行われた。これらを受けて、今回、金融商品の認識及び測定に関するリサーチプロジェクトを正式な議題として取り上げることが提案され、議論の結果、この提案が暫定的に承認された。また、今回の会議に先立って開催された基準諮問会議（SAC）においても、議題として取り上げることについての助言を求め、支持を得ている。

新規議題として取り上げることが決定されたが、まだ、具体的な内容は明確ではない。今後、受領したコメントの更なる分析、さらに、2008年11月から12月にかけて世界の3地域で開催（11月14日にロンドン、25日に米国ノーウォーク、12月3日に東京で開催）する金融商品に関する円卓会議での議論を踏まえて、IAS第39号を早急に改訂すべき項目や中長期的に取り扱うべき項目を明確にし、それを基に具体的な検討項目が提案されることになる。

### 2. 連結

連結に関するプロジェクトでは、支配概念に基づく連結範囲の決定（特別目的会社を含む）とサブプライム問題に緊急に対応する開示（オフバランス企業に対して報告企業が有する関与の状況の開示）の強化を目指した、IAS第27号（連結及び個別財務諸表）及びSIC第12号（特別目的会社）の改訂公開草案（新たなIFRSの公開草案第10号となる予定）を2008年12月中に公表する予定で作業が進んでいる。今回は、公開草案の作成過程で出てきた7項目の論点について議論が行われた。

### **(1) オプション及び転換金融商品の扱い**

企業が、相手先企業の過半数未満の議決権しか保有していないが、権利行使によって持分金融商品を取得できるオプションや転換金融商品を保有しており、それらの権利を行使すると相手先企業の過半数の投票権を保有することとなる場合がある。このような場合には、支配の存在を評価するに当たって、これらオプション及び転換金融商品の存在をどのように取り扱うかについて議論が行われた。議論の結果、現在行使可能なオプション及び転換金融商品を保有する企業は、それによって相手先企業的意思決定機関が当該企業の意図を勘案した意思決定をすることになる場合には、相手先企業の活動を指示できる力（支配）があると判断すべきということが暫定的に合意された。これに基づいて、公開草案の中に適用ガイダンスが準備されることになる。

### **(2) 二重の役割（本人と代理人）を持つ場合の扱い**

企業が、自分自身で相手先企業の投票権のある株式を保有するほか、代理人として（信託勘定の管理者など）当該相手先企業の投票権のある株式を保有している場合、支配の有無を判断するに当たって、代理人としての役割をどのように評価するかについて議論が行われた。議論の結果、代理人としての役割を分けて考えることは難しいため、次の場合を除いて、代理人としての役割で保有する株式も合算して判断することが暫定的に合意された。

- (a) 企業が、代理人として働いている委託者の利益のために行動する義務を有していることを立証できる場合。
- (b) 企業が、代理人としての意思決定が、本人として保有している投票権の意思決定と独立していることを保証する方針と手続を有している場合。

### **(3) 仕組企業に対する支配の評価**

仕組企業（structured entity）に対して企業が支配を有しているかどうかの判定に当たっては、当初の案では、仕組企業に対して企業が有している持分と当該仕組企業に対して他の企業が有している持分とを比較して、当該企業がかなり多くの（substantially more than）リターンを得ている場合には、当該企業が仕組企業を支配するのに十分な力を有していると推定するという規定の体裁が採用されていた。これに対して、仕組企業のみを特

別扱いする推定規定を置くべきではないというスタッフからの改訂提案があり、議論が行われた。議論の結果、推定規定を廃止し、他の企業が有している持分に対するより潜在的にかなり多くのリターンを得ている場合には、当該仕組企業に対して指示できる力を有している可能性が高く、それを勘案して評価をしなければならないとすることが、暫定的に合意された。

#### **(4) グループの構造及び資産等に対する制限についての開示**

注記開示では、投資家が連結グループの活動を理解するために必要な開示として、非支配持分に関する情報及び子会社の資産及び負債に対する制限に関する情報を追加すべきかどうか議論された。議論の結果、これらに関する開示を追加することが暫定的に合意された。財務諸表利用者からは、連結ベースで企業活動を分析する際に、非支配持分に関する開示は重要であるとの意見があり、連結ベースの当期利益及び包括利益に対する非支配持分の比率、子会社によって支払われた配当における非支配持分の比率及び非支配持分が関連する事業活動又はセグメントに関する情報開示が求められる。また、子会社の資産及び負債に対する制限に関する情報では、非支配持分が子会社の事業活動を制限できる範囲、子会社がグループ内企業に送金することを制限する法律上、契約上又は規制上の制限などについての開示が求められる。

#### **(5) IAS第27号の個別財務諸表に関する規定の扱い**

IAS第27号の連結財務諸表に関する規定は、新しいIFRSに移行することになるが、IAS第27号の個別財務諸表に関する規定をどのように取り扱うかが議論された。議論の結果、IAS第27号を個別財務諸表における会計処理及び開示を扱う会計基準として残すことが暫定的に合意された。また、SIC第12号は廃止される。

#### **(6) その他**

その他の暫定合意事項は、次のとおりである。

- ① 新たなIFRSは、発行日以降開始する事業年度から将来に向かって適用することとされ（遡及適用はない）、早期適用も許容される。
- ② 公開草案の公開期間は、2008年3月20日まで（約3か月）とする。

### **3. 認識の中止**

このプロジェクトは、金融危機対応の一環として2008年7月に新規議題として取り上げられたもので、検討対象は、金融商品に限られている。そのため、IAS第39号の認識の中止に関する規定の改訂という体裁を取り、2009年上半期での公開草案の公表を目指している。

現在2つのモデルを検討中で、今回の会議では、これら2つのモデルに関して、今後公開草案の公開までに検討すべき論点の整理の一覧が示された上で、認識の中止の対象となる「資産」とは何か、「譲渡できる実務上の能力 (practical ability to transfer)」の意味及び認識の中止モデルの代替案等について議論が行われた。

## (1) 2つのモデル

現在検討されている認識の中止に関する2つのモデルは次のとおりである（図表参照）。

### (a) アプローチ1

次のいずれかの条件を満たした場合には、資産及びその構成要素（資産のどの一部であればどのような部分であってもよい）の認識の中止を行う（判定は、下記の順序で行う）。

- ① 譲渡人が資産に対する継続的関与を有しない。
- ② 譲受人が、
  - (i) 自分自身の便益のために資産を譲渡できる実務上の能力を有している。
  - (ii) 自分自身の判断でかつ譲渡にあたり追加の制約を課す必要がない状況で当該実務上の能力を行使することができる。
- ③ 譲受人が、現在、自分自身の便益のために、資産の経済的便益に対するその他のアクセスを有している。

### (b) アプローチ2

上記アプローチ1に次の修正を加えるアプローチである。

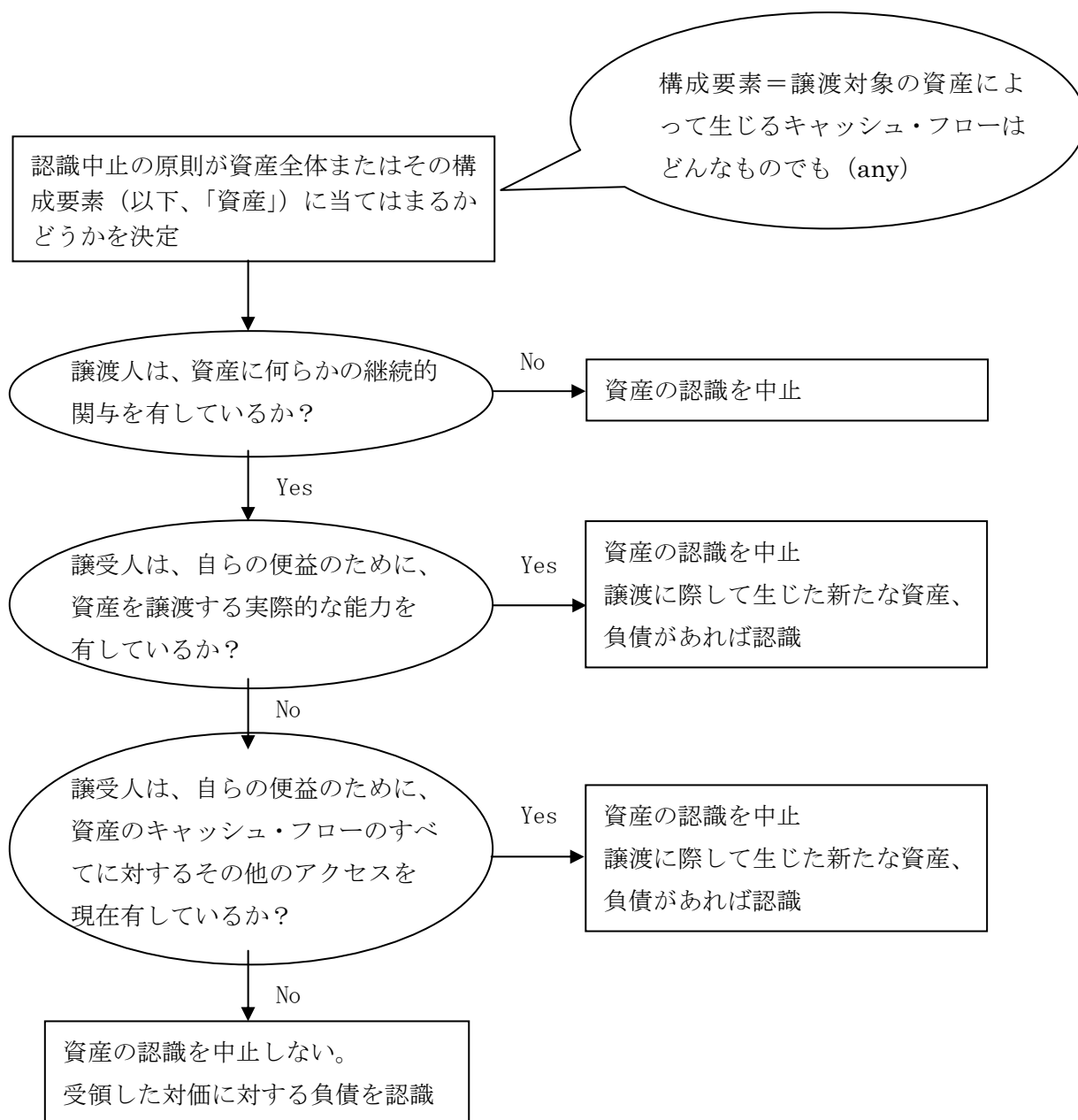
- ① 上記③の質問を削除する。
- ② 「資産の構成要素」をIAS第39号第16項が定義する「構成要素」に限定する（アプローチ1では、資産の構成要素であればどのようなものでもよい）
- ③ 新たに「リンク表示 (linked presentation)」を導入し、関連する資産と負債を純額表示することを認める。

## (2) 対象となる資産

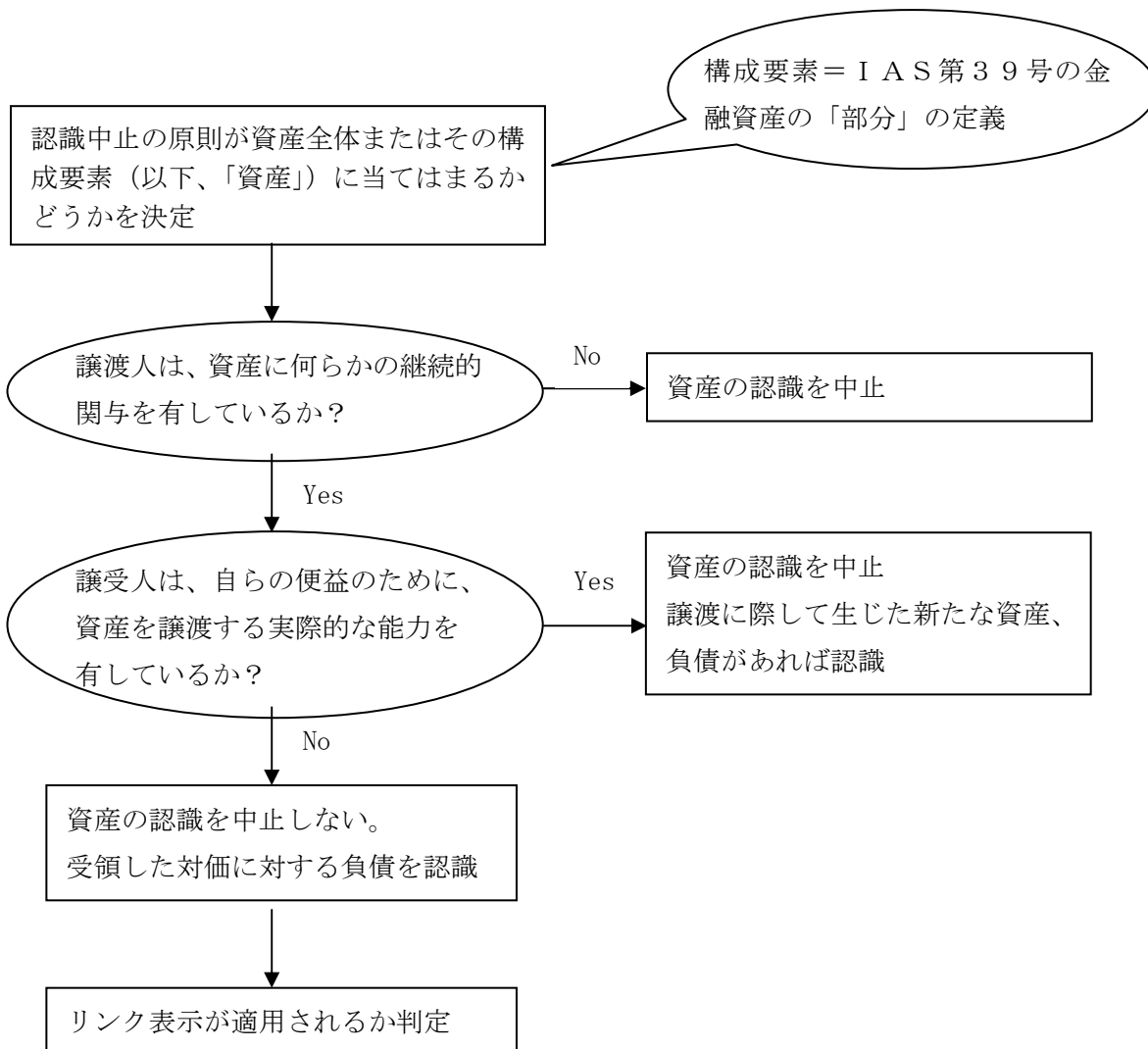
対象となる資産に関しては、資産全体を譲渡する場合には、金融資産のキャッシュ・フローに対する権利を譲渡することは、資産自体を譲渡することとほぼ同じと理解すること（すなわち、「資産」はキャッシュ・フローに対する権利とみる考え方）が暫定的に合意された。また、資産の構成要素の譲渡に関しては、アプローチ1では、金融資産又は金融資産のグループが生み出すどのようなキャッシュ・フローでも構成要素として扱うことができることが暫定的に合意された。他方、アプローチ2では、IAS第39号第16項で指定する要件を満たしたキャッシュ・フローのみを構成要素として扱うことが暫定的に合意された。なお、IAS第39号第16項では、次のいずれかの条件に該当する場合には、これに該当する金融資産の「部分」に対してIAS第39号の認識の中止の規定を適用することができる」とされている。

- (a) 当該部分は、金融資産からの具体的に特定されたキャッシュ・フロー（例えば、負債性金融商品の金利キャッシュ・フロー（IO部分））のみで構成されている。
- (b) 当該部分が金融資産からのキャッシュ・フローの完全に比例的な持分（例えば、負債性金融商品からのすべてのキャッシュ・フローの90%）のみで構成されている。
- (c) 当該部分が金融資産からの具体的に特定されたキャッシュ・フローの完全に比例的な持分（例えば、負債性金融商品からの金利キャッシュ・フローの90%）のみで構成されている。

### アプローチ1



## アプローチ2



### (3) 継続的関与

譲渡した資産及びその構成要素にかかる継続的関与とは、①資産に内在する契約上の権利又は契約上の義務を保持すること、又は、②当該資産の譲渡に関連して生じる新たな契約上の権利又は契約上の義務を取得することを意味する。継続的関与は、譲渡契約に含まれる条項という形をとることもあれば、譲渡に関連して締結される譲受人又は第三者との新たな別途の契約という形をとることもある。標準的な製品保証、受託者・代理人としてのサービス契約、公正価値で決済される先渡契約やオプションは、継続的関与に該当しない。

### (4) 譲渡できる実務上の能力

資産に対する支配が譲渡されれば、認識の中止が行われることになるが、譲受人が自分が他者に譲渡する際に追加の制約を課すことなく、一方的に自分の便益のために、譲り受け

た資産を譲渡できるのであれば、譲受人が支配を有しているといえる。例えば、譲渡人が譲渡に際して譲渡制限を付けたとしても、譲渡の対象である資産の流動性が高く容易に代替物を入手できるのであれば、そのような譲渡制限は実質的に意味がなく、譲受人は、譲渡できる実務上の能力を有しているといえる。譲渡できる実務上の能力とは、実際に譲受人が譲渡できるかどうかに着目して認識の中止を考えようとするもので、関連する事実や状況を勘案して判断すべきものである。譲渡できる実務上の能力があるかどうかを判断する際に検討すべき要素として次のようなものが考えられる。

- (a) 譲渡契約の条項（譲渡制限が付されることがある。譲渡制限があっても譲受人が実質的に譲渡できる場合がある）
- (b) 譲渡に関連して締結される契約（譲渡の対象となっている資産がユニークなもので代替物を容易に入手できない状況で、譲受人がコールオプションを譲渡人に対して売り建てている場合には、譲受人が譲渡できる実務上の能力を有していないと判断される可能性が高い）
- (c) 対象となっている資産の性質（資産が容易に入手できるのであれば、譲渡制限が課されていても譲受人に譲渡できる実務上の能力があるといえる）
- (d) 資産の市場（譲渡人が譲受人が譲渡できる対象者を制限していても、それ以外の潜在的購入者が多数いて市場を形成している場合には、譲渡制限があっても譲渡できる実務上の能力がある場合がある）
- (e) 譲受人が金融商品のすべての便益を入手できる能力（譲渡人が制限を課していても譲受人が金融商品のすべて便益を入手できるのであれば、譲渡できる実務上の能力がある）
- (f) 譲渡に対する経済的制約（譲受人が第三者への譲渡により損失を受ける場合には、譲渡できる実務上の能力があるとはいえない。例えば、譲受人が譲渡人に対して、資産を売り戻すことができるプットオプションを有している場合、当該資産が容易に入手できる場合を除いて、プットオプションを行使するために当該資産が必要であり、譲渡してしまうと権利行使の機会を失うことになる。このため、プットオプションの存在により譲受人の譲渡する能力が制限を受けている。）

また、譲受人の譲渡できる実務上の能力の判断は、譲渡の当初に判断すればいいのであって、原則としてそれ以後毎期末に評価をする必要はない。ただし、オプションが行使されたり消滅したりする場合等には、譲渡できる実務上の能力を譲受人が取得することがあり、当初認識時以後においても判定を行うことがある。

## **(5) 認識の中止モデルの代替案**

現在検討されている2つのアプローチでは、認識の中止テストは、譲渡人の継続的関与があるかどうかの判定によって、継続的関与があるとされた場合には、視点を譲渡人から譲受人に変え、譲受人が自らの便益のために、資産を譲渡する実際的な能力を有しているかどうかを判定するというプロセスを採用している。今回の議論では、このように途中で視

点を譲渡人から譲受人に変更して判定することが効率的かどうか議論され、アプローチ1について、譲渡人の視点で一貫した認識の中止モデルを採用するとこのモデルがより改善するかどうかを検討することがスタッフに指示された。

#### 4. 公正価値測定

今回は、当初認識時の損益 (day one gains or losses) について議論が行われた。現行 I F R S で、当初認識時に公正価値測定を求めている基準には次のものがある。

- (a) I F R S 第 2 号株式報酬
- (b) I F R S 第 3 号企業結合
- (c) I A S 第 1 7 号リース
- (d) I A S 第 1 9 号従業員給付
- (e) I A S 第 3 9 号金融商品 (認識及び測定)
- (f) I A S 第 4 1 号農業

これらの基準で、当初認識時において、現在出口価値を用いて測定すると、同一対象物に対して同一市場において成立する同一時点の現在入口価値と現在出口価値は通常一致することから、このような状況では当初認識時における損益は発生しない。しかし、そうでない状況の場合には、当初認識時損益が発生する可能性があり、これをどのように扱うかに関して、スタッフから次の3つの案が提示され、アプローチ3を採用するよう提案があった。

- (a) アプローチ1：どのような状況においても当初認識時損益の認識を禁止するアプローチ。公正価値測定を現在入口価値で行うべきと主張する人々がこの考え方を支持しており、市場参加者が交渉した結果の金額である取引価格が公正価値であるべきとする。
- (b) アプローチ2：すべての要素が観察可能な入力に基づいている場合のようにある限られた状況においてのみ当初認識時損益の認識を要求するアプローチ (I A S 第 3 9 号アプローチ)。
- (c) アプローチ3：観察可能でない入力を用いて公正価値を測定する場合も含めて、すべての状況において当初認識時損益の認識を要求するアプローチ (S F A S 1 5 7 号アプローチ)。

議論の結果、今回は結論を出さず、スタッフに対して、観察可能でない入力を用いて公正価値を測定する場合において、当初認識時に公正価値が取引価格と異なるという結論を出す場合、企業はそのような結論を支持する証拠をどのように入手し、評価するかについて、さらに検討することが指示された。

#### 5. 資本と負債の区分



2008年10月のFASBとの合同会議では、資本と負債の区分のための規準を、①無期限アプローチ（決済の必要がなく、かつ、当該無期限金融商品の保有者が清算時に企業の純資産に対して請求権を有しているという条件を満たす金融商品を資本とするというアプローチ）及び②基本所有アプローチ（当該金融商品が最劣後で、かつ、清算時に企業の純資産に対して比例的な持分を有する金融商品を資本とするというアプローチ）の2つをベースとして、検討することが暫定的に合意されている。

今回は、この2つのアプローチについて、次の6点について議論が行われた。

- (a) 無期限基本的所有金融商品（perpetual basic ownership instruments）は、資本として区分されるべきか。
- (b) その他の無期限金融商品は、資本として区分されるべきか。
- (c) 企業が保有している又は発行したデリバティブは、その原資産が企業自身の持分金融商品である場合資本として区分されるべきか。これについては、①純額か総額で現物で決済されるかを問わず究極的に株式で決済される場合には、間接所有金融商品を例外的に資本として区分するという考え方と②例えばオプションは権利行使されるまで所有者持分とはならない点に注目してすべてのデリバティブは、資産又は負債とするという考え方（もしデリバティブを資本とするなら、それは例外を認めることになるので、例外を作るべきではないという考え方）がある。
- (d) どのような複合金融商品は、資本と資本以外の要素に区分されるべきか。
- (e) プッタブル金融商品及び強制償還金融商品はどのように区分されるべきか。
- (f) 子会社が発行した金融商品で、個別財務諸表で資本として区分されているものの区分は、連結財務諸表でも同じように区分されるべきか。

議論の結果、これらのうち、(a)から(c)については、次のとおり暫定的に合意されたが、

(d)から(f)については、議論が行われただけで、暫定合意には達していない。

- ・ 無期限基本的所有金融商品（例えば、企業が発行した他の金融商品のすべてに劣後する株式）は、資本に区分する。
- ・ 配当又は清算時の優先権がある無期限金融商品についても資本として区分する。この結果、すべての無期限金融商品は資本として区分することになる。
- ・ 企業が保有している又は発行したデリバティブは、その原資産が企業自身の持分金融商品である場合でも、すべて資産又は負債として区分する。

## 6. 概念フレームワーク（測定及び報告企業）

今回は、概念フレームワークのフェーズのうち測定（フェーズC）及び報告企業（フェーズD）の2つについて議論が行われた。

### (1) 測定

今回は、資産及び負債の測定を扱うこのフェーズを今後どのように進めていくかというフェーズ全体の議論の方向性について議論が行われた。このため、個別の測定属性に関する議論は行われていない。

これまで、主要な測定属性として、次のような3つのグループ分けについて暫定合意されている。

- (a) 現在価値ベース（市場価格及び価格の見積もりを含む）
- (b) 過去の価値ベース（取引価格、当初コスト及び当初対価、さらにそれらに対する減価償却のような調整、金利の発生主義及び評価調整などを含む）
- (c) 見積もり価値ベース（予想売却価格に基づく資産の測定及び予想決済結果に基づく負債の測定を含む）

スタッフの分析では、最適測定条件（optimal measurement conditions）の下では、現在価値ベースの測定属性が、他の測定属性に比べて、将来のキャッシュ・フローの見積もりに当たってはより適切な方法であるとされ、最適測定条件として、現在価値が容易に観察できる、測定の対象物が容易に換金できるなどが示されている。

また、最適測定条件が待たされない場合（これが多くの資産及び負債に該当すると考えられる）には、上記3つの測定属性のなかから、基準レベルで、特定の項目に対する測定属性を特定することになるが、その際には、次の5つの要素を勘案して測定属性の選択が行われることになる。

- (a) 現在価値とキャッシュ・フローの比率と分離：資産には、それらを利用して生産される物品及びサービスによってキャッシュ・フローがもたらされるものと、それらを売却することによってキャッシュ・フローが生み出されるもの（すなわち、それらの現在価値がキャッシュ・フローを生み出すのに重要であるもの）がある。現在価値測定は、前者よりも後者にとってより重要である。これらの違いを反映して、利用者にとって、資産負債の現在価値情報とそれらが生み出すキャッシュ・フロー情報のどちらが相対的に重要かが判断される。また、貸付金やリース資産のように、両者の性格を持つものについては、それら2つの要素（例えば、貸付金の価値とそれが生み出す金利）とも重要であり、その相対的重要性は、2要素の比率などの状況によって変動するので、それらを考慮する必要がある。
- (b) 信頼レベル：測定対象となっている資産又は負債の忠実な表現と言えるためには、代替的測定属性がある一定の信頼レベルの範囲内になければならない。
- (c) 類似項目の測定：類似の性格を有する資産又は負債は、同じ測定属性を用いて測定しなければならない。
- (d) キャッシュ・フローを一緒になって生成する項目の測定：同一の活動に用いられている項目は同一の方法で測定されなければならない。例えば、同一の生産活動に用いられている製造資産の一部を取得価額から減価償却費を控除した価額で測定し、残りを取替原価で測定している場合には、利用者に混乱が生じる。

(e) 費用対効果：代替的測定によってもたらされる便益とそれを準備するためのコストとを勘案する必要がある。

議論の結果、測定属性とそれを特定の対象物の測定属性として指定するための条件を示すというアプローチを検討の基本的方向性とするのが暫定的に合意された。

## **(2) 報告企業**

報告企業に関するディスカッション・ペーパーのコメントが、2008年9月に締め切られた。今回、受領したコメントの分析結果が報告され、議論が行われた。暫定合意に至った事項はない。また、次のステップである公開草案は、2009年下半期に公表する予定である。

## **7. リース**

本プロジェクトでは、借手のリースの会計処理に限定して、現行のIAS第17号（リース）を改訂することを目指しており、借手は、次のような会計処理を行うことになる。

- (a) リース期間にわたってリース資産を使用する権利を表象する資産を認識し、
- (b) リース期間にわたる支払リース料の現在価値を債務として認識する。

今回は、①借手のリース料支払義務の当初認識及びその時点の測定（リース契約がリース期間オプション、購入オプション、変動リース料及び残価保証を含んでいる場合の会計処理）、②借手の利用権及びリース料支払義務の当初認識時以降の測定、③財政状態計算書及び包括利益計算書におけるリースの表示及び④サブリースの会計処理という4つの論点が議論された。

### **(1) リース期間、購入オプション、変動リース料及び残価保証**

#### **①リース期間及び購入オプション**

リースを継続又は解約するオプションの取扱いについて、現行IAS第17号及びSFAS第13号（リースの会計処理）は、リースを延長又は解除するオプションを個別に認識することを求めている。2008年7月の会議では、現行会計処理を継続した方がよいとの判断から、リースを継続又は解約するオプションや変動リース料を利用権や支払義務から区別して認識すべきでない点が暫定的に合意されている。

リース期間を延長又は解除するオプション（例えば、10年のリース期間を5年延長できるオプション）がある場合、リース期間の不確実性（10年となるのか15年となるのか）をどう扱うかが議論された。議論の結果、リース期間の不確実性は、測定の問題として扱うのではなく、認識の問題として扱うことが暫定的に合意された。また、認識の問題として捉える場合、認識時点で、何年のリース期間とするかを決定しなければならないが、その際には、最善の見積もりとして最も可能性の高い期間を予測することが暫定的に合意さ

れた。また、この考え方は、購入オプションにも同様に適用することが暫定的に合意された。

### ③ 変動リース料及び残価保証

現行の会計基準では、米国会計基準や I F R S の双方で、変動リース料支払いは、一般的に、発生した期間において費用化され、ファイナンス・リースあるいはオペレーティング・リースのどちらとみなされるかの決定と当初のリース債務の測定の両方において使用される最低リース料総額からは除かれることとなっている。2008年7月の会議では、変動リース料の金額は将来発生する事象（例えば指標となる売上高）に依存するものの、その条件が満たされた場合には変動リース料を支払わなければならないという義務自体は無条件の義務であるので、現行基準の会計処理を見直し、リース資産（利用権）及びリース負債（利用権の対価の支払義務）の測定に当たり、変動リースによる支払義務を含めるべきことが暫定的に合意されている。ところが、当初認識時における測定において、確率で加重された変動リース料支払いの最良の見積りを用いるアプローチを用いるのかどうかに関して、そうすべきとする I A S B と、最も起こる可能性の高い最良の見積もり（最頻値）を用いるべきとする F A S B との間で意見が一致していなかった。今回の議論の結果、この測定は不確実性が存在する中での測定であるので、当初認識時におけるリース資産及びリース負債の測定では、確率で加重された変動リース料支払いの最良の見積り（期待値）を用いることが暫定的に合意された。

残価保証の下では、リース期間終了時にリース物件の価値がある特定された価値を下回る場合には、借手が貸手に対して差額を支払うこととなっている。リース資産及びリース負債の当初認識に当たり、このような残価保証を含めるかどうかについては、変動リース料と状況は同じであることから、変動リース料と同様の取扱いを行うことが暫定的に合意された。また、当初認識時の測定においても、変動リース料の支払義務と同様、確率で加重された残価保証の最良の見積り（期待値）を用いることが暫定的に合意された。

## (2) 当初認識時以降の測定

当初認識時以降の測定に関しては、①リース資産及びリース負債をどのように測定するのか、②リース期間を再評価するのか及び③借手の支払義務を再評価するのかという3点が議論された。

### ① リース資産及びリース負債の当初認識時以降の測定

これについては、いくつかの測定方法が検討されたが、議論の結果、リースの利用権（リース資産）は、リース期間又はリース資産の経済的耐用年数のいずれか短い期間にわたって、リース資産に含まれる経済的便益の費消のパターンに従った償却方法によって償却費を包括利益計算書で認識しなければならないとすることが暫定的に合意された。また、借手の支払リース料は、現行のファイナンス・リースの規定と同様、金利費用と支払義務の減額の2つの要素に振り分け、金利費用はリース期間の包括利益計算書で認識しなければ

ならないとすることが暫定的に合意された。

## ② リース期間の再評価

リースを継続又は解約するオプションや購入オプションがある場合、当初認識時には、これらの存在を反映したリース期間は、最善の見積もりとして最も可能性の高い期間を予測することとされている。当初認識時以降においては、リース期間の当初予定を改訂してより適切なリース期間とするために、各期末においてリース期間及びリース料支払義務を再評価することが暫定的に合意された。

## ③ 借手の支払義務の再評価

借手のリース料支払義務の当初測定には、変動リース料や購入オプションに関する最良の見積もりが含まれるが、それらの見積もりがその後変動した場合、当初認識時以降の測定においてその変動を支払義務（リース負債）に反映するため再評価を行うことが暫定的に合意された。リース負債の変動をどのように測定するかに関しては、キャッチアップ・アプローチ（改訂された将来キャッシュ・フローの見積もりを当初の実効金利を用いて現在価値に割引く方法でリース負債の簿価を計算する）を用いて測定することが暫定的に合意された。なお、割引に用いる金利は、経済環境の変動を反映して見直すべきとされた。また、支払義務を再評価することによって生じる差額をどのように会計処理するかについては、損益として認識するのではなく、資産の利用権（リース資産）の簿価を修正する方法で行うべきことが暫定的に合意された。

## (3) リースの表示

リース資産及びリース負債を財政状態計算書上でどのように表示するかが議論された。リース資産の財政状態計算書上での表示に関しては、リース資産の性質によって表示するという考え方や無形資産として表示するといったいくつかの方法が考えられたが、議論の結果、基となる資産の性質に基づき、自社保有の資産とは区分して表示することが暫定的に合意された。また、リース負債は、金融負債として表示することが暫定的に合意された。

## (4) サブリース

本プロジェクトでは、2011年6月までにリース会計基準を見直すに当たり、借手の会計処理を改善することのみを対象を絞ることによる便益が、その結果生じる借手と貸手で異なる会計モデルを採用することに伴う不利益よりも大きいと考え、借手の会計処理のみを取り扱うこととしている。しかし、サブリースの場合、サブリースの当事者である企業は、リース資産の借手であると同時に貸手でもある。このため、借手の立場に現在検討中の資産の利用権をリース資産として認識し、それに対応するリース料支払義務をリース負債として認識するという会計処理を適用し、貸手の立場には、現行IAS第17号のファイナンス・リース及びオペレーティング・リースの会計処理を適用すると、当該企業の財務諸表上様々な矛盾が生じる可能性がある。本来であれば、借手と貸手の会計処理を同時

に整合的に検討すべきであるが、2011年6月までにリース会計基準の質の向上を図るためには、両者の会計処理を同時に取り上げる時間的余裕がない。このため、サブリースにおけるこのような矛盾を解決するには、ディスカッション・ペーパーの公表を遅らせて、貸手の会計処理についても検討することも考えられる。また、ディスカッション・ペーパーではサブリースに関連して上述の矛盾がある点を指摘するにとどめる方法も考えられる。議論の結果、この問題にどのように対応するかについて更なる検討をすることがスタッフに指示された。

以 上

(国際会計基準審議会理事 山田辰己)

\* 本会議報告は、会議に出席された国際会計基準審議会理事である山田辰己氏より、議論の概要を入手し、掲載したものである。