

IASB会議報告（第93回から第95回会議）

IASB（国際会計基準審議会）の第93回及び第94回（臨時）会議が2009年6月1日及び5日に、また、定例の第95回会議が2009年6月15日から19日までの5日間にわたりロンドンのIASB本部で開催された。

第93回及び第94回会議では、国際会計基準（IAS）第39号（金融商品：認識及び測定）の包括的見直しに関連して、金融商品の分類と測定についての議論が行われた。

第95回会議では、金融危機対応（IAS第39号の改訂）、収益認識、負債（IAS第37号（引当金、偶発負債及び偶発資産）の改訂）、リース、資本と負債の区分、ジョイント・ベンチャー（IAS第31号の改訂）、保険会計、概念フレームワーク（測定）、料金規制活動（rate regulated activities）及びIFRSの年次改善の検討が行われた。教育セッションでは、金融資産の減損に関する論点について、関係者からのプレゼンテーションが行われ、続いて質疑が行われた。取り上げられたのは、「期待損失アプローチ（expected loss approach）」を実務上どのようにとらえ、計算をしているかについてで、欧州の銀行から状況説明がなされた。さらに、統計を用いた貸倒引当金の設定に関して、スペイン中央銀行から、スペインでの実態について説明がなされた。

IASB会議には理事14名が参加した。本稿では、これらのうち、からに関する議論の内容を紹介する。

第93回臨時会議（2009年6月1日）

IASBは、2009年4月に開催されたG20の会合の合意によって、金融商品の会計基準（IAS第39号）に関して、次のような改訂を2009年末までに行うことを要請された。

- (a) 金融商品の複雑性を低減すること。
- (b) 広い範囲の信用情報を取り込むことによって貸倒引当金の認識に関する会計基準の強化を図ること。
- (c) 引当金、オフバランスとなっているエクスポージャー及び評価の不確実性に関する会計基準を改善すること。

これに応えるべく、IASBは、次のような3段階に分けた対応を目指すことを暫定的に決定している。

- (a) 分類及び測定の見直し：2009年7月の公開草案の公表（この改訂を2009年12月に終了する事業年度から早期適用できるようにする）
- (b) 減損会計（発生損失モデル、期待損失モデル及び公正価値モデルのいずれを採用するか）の見直し：2009年10月の公開草案の公表
- (c) ヘッジ会計の見直し：2009年12月の公開草案の公表

このうち、上記(a)の公開草案作りが急ピッチで進んでいる。

この会議では、分類アプローチ、事業モデルの採用、組込デリバティブの分離及び公正価値の変動をその他包括利益で認識する区分の対象の決定規準について議論が行われた。議論の結果、次に示すスタッフの提案に沿って、さらに検討を進めることが合意された。

償却原価へ分類する金融商品をどう特定するかについては、次の原則を適用して、これを満たすものを償却原価での測定対象の金融商品とする（なお、対象金融商品は、SME基準より拡大することが提案されている）。

(a) 第1原則：キャッシュ・フローが元本と利息を示すものであること（いわゆる資金提供関係（lending relationship）を有するものとする）。

(b) 第2原則：さらに上記に付随する第2のテスト

- (i) 契約キャッシュ・フローが決定可能であること。
- (ii) 当該金融商品にはレバレッジがないこと。

事業モデルの採用の是非に関する議論

上記に基づき、第1原則を満たして償却原価測定の対象となる金融商品として選定されたものであっても、公正価値による測定をすべきものがあるかどうかを判定するために事業モデルが用いられる。すなわち、第1ステップとして、金融商品が償却原価による測定に適格かどうか（すなわち、資金提供関係にあるかどうか）が判定され、その後、第2ステップとして、償却原価測定の対象とされたものであっても、企業の経営実態からみて、公正価値による測定が適切なものがあるかどうかを判定するというプロセスが考えられている。

スタッフからは、第2ステップでは、公正価値オプションで用いられている要件を基に判定規準を作ることとし、公正価値が、単に公正価値をモニターするために用いられているのではなく、経営者による実際の意思決定を行うために用いられているときには、公正価値による測定を強制することが提案されている。すなわち、事業モデルに従った判定を行うとは、企業が実際に行っている事業の実態に基づいて、もし、公正価値による測定が行われ、これが経営者に定期的に報告され、意思決定に利用されている場合には、その実態を反映した測定を強制すべきだという考え方である。したがって、償却原価による測定が適格とされた金融商品であっても、企業の経営実態が公正価値を用いているのであれば、公正価値による測定が強制され、その適用を企業の任意の判断には任せないということになる。また、事業モデルは、セグメントごとに判定することが提案されている。

結論として、この方向でさらに詳細を詰めることとされた。これにより、償却原価による測定が適格である金融商品であっても、実態として公正価値を活用して経営を行っていれば、会計上も公正価値測定が強制されることとなる。

組込デリバティブの分離

現行IAS第39号では、組込デリバティブがホスト契約と密接に関係していなければ場合、組込デリバティブをホスト契約から分離することが求められている。これをどのように扱うかに関して、現行基準の考え方を維持する、分離するという考え方を放棄する（組込デリバティブを含む金融商品全体を測定の対象とする）及び分離を求めるが、分離の規準を「密接に関係している」以外の規準に変更するという3つの案が議論された。結論として、現行規定を維持する方向性が支持されたと思われるものの、さらに検討することとなった。

公正価値の変動をその他包括利益で認識する区分の対象の決定規準

公正価値で測定し、その変動をその他包括利益で認識する区分に含めることができる対象をどのように決定するかについて議論された。スタッフからは、企業が当初認識時に自ら決定するという案とどのようなものをその他包括利益に含めることができるかを定義するという案の2つが提示された。

議論では、企業が当初認識時にその他包括利益に含めることができる対象を決定し、その後その意思決定は取り消しができないという扱いを導入する方向を支持する意見が多かったが、この問題の議論は終了することができなかつたので、2009年6月5日に開催される臨時会議でさらに議論することとされた。なお、この取扱いの対象となるのは、持分金融商品のみで、持分金融商品ごとにその他の包括利益で認識できる区分への選択ができる。

第94回臨時会議（2009年6月5日）

この会議では、これまでの暫定合意のまとめが冒頭に説明され、若干の意見交換が行われた。それに続き、公正価値オプション（FVO）、経過措置及び原価で認識されている持分金融商品について議論が行われた。

FVOは次のような理由で用いられている。

- (a) 会計上のミスマッチを解消するための利用
- (b) 公正価値ベースで管理が行われている場合
- (c) 混合金融商品（hybrid instrument）を組込みデリバティブとホスト契約に分離しないための利用

このうち、今後も残るものは、(a)のみとなる可能性が高いことが示唆された。例えば、公正価値で測定されている金融負債と対応させて管理されている償却原価で測定する区分に分類された金融資産がある場合には、FVOを用いることによって、両者の会計上のミスマッチを解消する必要性は残ることになる。一方、公正価値ベースで測定されている金融資産は償却原価での測定区分に入れることはできないので、(b)の必要性は消滅するため、これを残す必要性はないとされた。(c)は、混合金融商品の会計処理の決定如何による（組込みデリバティブを分離することを認める場合には、引き続

き必要であるが、全体を公正価値測定する場合には不要となる)。

経過措置

スタッフからは、特に経過措置を設けず、IAS第8号の原則である遡及適用を行う提案がなされたが、反対意見が多かった。反対意見の理由には、遡及適用を許容すると、ハインドサイト(結果を知ってしまったから過去に遡って会計処理の選択を行うこと)に基づき、企業が有利になる会計処理が恣意的に採用されるのではないかという懸念などであった。

議論の結果、スタッフが上記懸念に対応した上で、遡及適用を行う場合について、更に検討して、報告することとされた。

原価で認識されている持分金融商品

公正価値が信頼を持って測定できない持分金融商品及びそれに関連するデリバティブは、原価で測定するという例外が認められている。この例外規定を削除し、すべての持分金融商品を公正価値で測定することを求めることが暫定的に合意された。

第95回会議(2009年6月15日から19日まで)

1. 金融危機対応(IAS第39号の改訂)

この会議では、分類アプローチの適用(組込デリバティブの分離及び信用リスクの集中)、持分金融商品に適用されるその他包括利益(OCI)モデルの適用規準、公正価値オプション(FVO)、遡及適用と経過措置、他のIFRSの改訂(IFRS第1号(初度適用)及びIFRS第7号(金融商品:開示))及びその他の論点について議論が行われた。今回の議論で、公開草案作成のために必要な検討がほとんど終了し、公開草案のドラフトの内容もほぼ固まった。まず、はじめに、公開草案における分類と測定に関する提案の概要を紹介し、上記 から についてのみ解説を行う。

(1)公開草案での提案の概要

現在検討中の公開草案では、金融商品の分類と測定について、IASBの提案するアプローチと代替アプローチ(及びその2つの変形アプローチ)の2つを示してコメントを求めることが予定されている。このように2つの案を示してコメントを求めるのは、IASB提案アプローチでは、現行IAS第39号に比べて公正価値測定される金融商品の範囲が縮小すると考えられているため、このような方向性に懸念を持つボードメンバーの意向をも反映した案も提示し、測定方法のあり方について広く意見を求めることが意図されている。

(a) IASBの提案するアプローチ

当初認識時に、企業は、金融資産及び金融負債を、それ以後、償却原価で測定する

ものと、公正価値で測定するものに分類しなければならない。

次の両方の条件を満たした場合には、金融資産又は金融負債は、償却原価で測定しなければならない(償却原価カテゴリー)。なお、いったん償却原価カテゴリーに分類されると、それ以後、このカテゴリーに含まれる金融資産を満期前に売却しても、このカテゴリーを使い続けることができる(中途売却に対する罰則規定はない)。

- (i) 当該金融商品が、基本的貸付特徴(basic loan feature)のみを有していること。
- (ii) 当該金融商品が、契約金利ベースで管理されていること(managed on a contractual yield basis)。

上記の条件を満たさない場合には、金融資産又は金融負債は、公正価値で測定しなければならない(公正価値カテゴリー)。

企業は、金融資産又は金融負債を、償却原価と公正価値の間で再分類してはならない。

複合金融商品において、ホスト契約が金融商品である(I A S 第 3 9 号の範囲内) 場合、複合金融商品は分離せず、償却原価を適用するかどうかの判断は、複合金融商品全体に対して適用される。したがって、複合金融商品全体が、上記を満たせば償却原価カテゴリーに分類され(例えば、金利キャップ、フロア又はカラーのついた金融商品)、満たさない場合には公正価値カテゴリーに分類される。ホスト契約が金融商品でない(I A S 第 3 9 号の範囲外) 場合には、現行 I A S 第 3 9 号の分離規準を用いて、組込デリバティブをホスト契約から分離すべきかどうかを決定しなければならない。組込デリバティブが分離される場合には、組込デリバティブには上記の規定が適用され、ホスト契約には適切な他の I F R S が適用される。公正価値オプションの適用が、測定又は認識の不整合を除去又は大きく減少させる場合には、認識当初に、償却原価で測定される金融資産又は金融負債に対して、公正価値オプションを適用することができる(公正価値オプションの適用範囲が縮小されている)。

企業は、当初認識時において、金融資産又は金融負債を公正価値で測定しなければならない。ただし、当初認識後の測定で、公正価値の変動を損益で認識しない金融資産又は金融負債は、さらに取引費用を加算した額で認識しなければならない。

当初認識以後は、金融資産は、償却原価又は公正価値で測定しなければならない。償却原価で測定される金融資産には、減損規定を適用する。一部の例外を除き、金融負債は、当初認識以後は、公正価値又は償却原価で測定しなければならない。償却原価で測定される金融資産又は金融負債にかかる損益は、認識の中止時及び償却過程を通じて、当期利益で認識しなければならない。

公正価値で測定される金融資産又は金融負債にかかる損益は、下記を除き、当期利益で認識しなければならない。

当初認識時に、企業は、取消不能の選択として、売買目的で保有されていない持分金融商品の公正価値の変動をその他包括利益（OCI）で表示することができる。この選択をした場合には、当該投資からの配当もOCIで表示しなければならない。OCIから当期利益への振り替えは認めない（non-recycling）。しかし、OCIから資本の部の他の勘定（留保利益を指すと理解されている）への振り替えは認められている。ただし、OCIから留保利益に振り替えるタイミング等の詳細については、各国での規定が存在するかもしれないことに配慮して、本基準では明確にしていけない（そのため、いわゆる実現時に振り替える処理は許容されていると理解されている）。

(b) 代替アプローチ

代替アプローチは、貸付金及び債権（loans and receivables）の定義を満たす金融資産は償却原価で測定し、それ以外の金融資産で、上記(a)において償却原価で測定される金融資産は、貸借対照表上は公正価値で測定される。しかし、損益計算書では、償却原価ベース（減損の認識を含む）で決定される金額を当期利益で認識し、それと公正価値との差額は、その他包括利益（OCI）で認識する。OCIから当期利益への振り替えは認めない（non-recycling）。しかし、減損の振り戻しは当期利益で認識される。IASB提案アプローチに比べ、公正価値による測定の範囲が拡大されている。

代替アプローチの2つの変形が示されている。第1の変形アプローチは、上記でOCIで認識される差額も当期利益で認識するものの、償却原価ベースの損益とは別に表示するというもの（結果として、公正価値の変動はすべて当期利益に反映される）。第2の変形アプローチは、すべての金融商品（貸付金及び債権を含む）を貸借対照表上公正価値で測定するものの、基本的貸付特徴を持ち契約金利ベースで管理されている金融資産又は金融負債から生じる損益は、上記と同様に、償却原価ベースで決定される金額（減損を含む）を当期利益で認識し、それと公正価値との差額は、その他包括利益（OCI）で認識する。OCIから当期利益への振り替えは認めない（non-recycling）というもの。減損の振り戻しは当期利益で認識される。

(2) 分類アプローチ

組込デリバティブの分離

複合金融商品（hybrid instrument）に含まれる組込デリバティブを分離するかどうかについては、次の通り暫定的に合意された。

- (a) ホスト契約が金融商品である（IAS第39号の範囲内）場合、複合金融商品は分離せず、償却原価を適用するかどうかの判断は、複合金融商品全体に対して適用される。すなわち、複合金融商品全体が基本的貸付特徴（basic loan feature）を有しており、契

約金利ベースで管理されている (managed on a contractual yield basis) 場合には、複合金融商品全体に償却原価による処理が適用される。このようなものには、金利キャップ、フロア又はカラーのついた金融商品がある。

- (b) ホスト契約が金融商品でない (IAS 第 39 号の範囲外) 場合には、IAS 第 39 号の分離規準を用いて、組込デリバティブをホスト契約から分離すべきかどうかを決定しなければならない。組込デリバティブが分離される場合には、新しい分類と測定に関する IFRS の規定が適用され、ホスト契約には適切な他の IFRS が適用される。

信用リスクの集中

仕組投資媒体 (structured investment vehicle) への投資のように、優先劣後構造をもった証券化商品への投資に対する適用ガイダンスを設けることが暫定的に合意された。そこでは、最上位にあるシニア・トランシェに対しては、償却原価を適用できるが、それ以下のメザニン・トランシェ又はイクイティ・トランシェのようにシニア・トランシェに対して信用補完を行っているトランシェに対しては、公正価値測定が適用されることが明確にされる (シニア・トランシェ以外は、信用補完があるため基本的貸付特徴がないと判断される)。

(3) 持分金融商品に適用される OCI モデルの選択規準

スタッフからは、OCI モデルを採用できる持分金融商品を決するための規準を作り、それに合致したもののみを OCI モデルの適用対象とするという案が提案された (いったんこの規準に合致しても、その後合致しなくなれば、OCI モデルから公正価値モデルへ振り替えることが可能となる)。議論の結果、このような規準を作り、それに準拠させるアプローチは煩雑であり、むしろ、企業の取消不能な選択とすることがより簡素な対応であると判断され、OCI モデルの選択に関する条件は、売買目的で保有していないという点だけにし、これに合致すれば、OCI モデルの選択は、企業に任せることが暫定的に合意された。

(4) 公正価値オプション (FVO)

第 9 4 回臨時会議で触れたように、現行 3 つのケースで FVO の利用が認められている。この点について、引き続き議論が行われ、議論の結果、FVO の対象を、会計上のミスマッチを解消するための利用のみに限定することが暫定的に合意された。

2. 収益認識

今回は、第三者が行った履行に関する収益の表示、契約の結合と変更 (combination and modification of contracts) 及び非現金対価 (non-monetary consideration) についての議論が行われた。

(1) 第三者が行った履行に関する収益の表示

企業は、顧客に対して有する履行義務を果たすために第三者を活用することがある。例えば、インターネット小売業者は、自身は在庫を保有しないが、他者が財を配送するアレンジを行っている。このような場合にインターネット小売業者は、いくら収益を認識すべきかというのがここでの論点である。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

(a) 企業が収益として認識すべき金額は、履行義務の識別に依存する。すなわち、次のように判断される。企業は、自身の履行義務が次のいずれであるかを決定しなければならない。

- ・ 財及びサービスを提供する履行義務である場合には、企業は、財及びサービスの提供に関するグロスの収益を認識する。
- ・ 第三者が財及びサービスを提供するのをアレンジした場合には、企業は、手数料又はコミッションに関する収益を認識する。

(b) 同一の事業からの収益を、財及びサービスの提供による収益と財及びサービスの提供のアレンジによる収益に分けて開示しなければならない。

(c) 第三者が企業の顧客に対する財及びサービスの提供に関与している場合には、企業は、評価の根拠及び履行義務を識別するために行った重要な判断を開示しなければならない。

(d) 企業が、契約による財及びサービスを顧客に提供するという義務から解放されるために、自身の履行義務を法的に第三者に移転した場合には、当該履行義務に係る収益を認識してはならない。

(2) 契約の結合と変更

顧客との契約と履行義務が1対1で対応していない場合があり、このような場合には、複数の契約を単一の権利と履行義務として扱ったり、単一の契約を複数の権利と履行義務に分解したりする必要がある。

今回に、これらの論点について議論が行われ、議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

(a) 同一顧客に対する複数の契約は、その価格が相互に依存している場合には、単一のネットの契約ポジションとして会計処理しなければならない。

(b) 企業が既存契約を変更した場合には、当該変更が原契約とは独立して価格付けされているのであれば、変更を別の契約として会計処理しなければならない。当該価格が相互に依存している場合には、企業は、原契約及びその変更を単一のネットの契約ポジションとして会計処理しなければならない。また、その場合には、ネット契約ポジションは、契約変更があたかも原契約の一部であったかのように会計処理することが求められる（累積的キャッチ・アップ・ベースでの認識）。このため、すでに履行義務が果たされ

た部分がある場合には、契約変更による影響が累積ベースで収益に反映される。

(3)非現金対価

2009年3月の会議において、次の点が暫定的に合意されている。

- (a) 現金以外の対価（非現金対価）は、公正価値で測定する。
- (b) 非現金対価の公正価値を信頼性を持って測定できない場合には、企業は、約束した物品又はサービスの公正価値を参照することによって、対価を間接的に測定する。
- (c) 取引が商業的実態（commercial substance）を欠いている場合には、収益を認識してはならない。ただし、商業的実態を伴う類似の資産の交換が収益を生じさせるかどうかについてはさらに検討する。

今回の会議では、収益を生み出す取引と見るべきではない交換取引にどのようなものがあるかが議論された。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 取引の目的が、通常の営業過程における別の顧客に対する資産の販売促進である場合、交換取引は、収益を生み出す取引として扱うべきではない。
- (b) 取引が商業的実態を有しているとしても、顧客への販売促進を目的とする非現金取引からは収益を認識しない。

3. 負債

今回は、IAS第37号の改訂に関連して、訴訟負債（litigation liabilities）、補填権（reimbursement rights）及び潜在債務（possible obligation）の開示及び待機債務（stand-ready-obligation）について議論が行われた。

(1)訴訟負債

今回、訴訟手続中の被告が負っている負債の認識及び測定に当たって、これまで検討している暫定合意が問題を引き起こす可能性があるかどうかについて議論が行われた。

これまでの議論では、負債の認識に当たっては、現行IAS第37号が有している2つの要件（現在の債務を決済するための経済的便益を表す資源の流出の可能性が高いこと及び債務額を信頼性を持って見積もれること）のうち最初の要件である蓋然性規準を削除することが提案されている。また、測定に当たっては、期待キャッシュ・フロー・アプローチを採用することによって、キャッシュ・フローの起こり得る可能性を確率で加重平均して負債の測定を行うことが提案されている。

このような暫定合意に関して、次のような懸念が表明され、これに対してスタッフが分析を行っている。

- (a) 蓋然性規準を削除することにより、被告人は、裁判所が有利な判決を出す可能性が高い

場合でも負債を認識することになり、これを裁判所が用いることで被告が不利になりかねないという懸念がある。これに対して、IASBは、訴訟の開始は、企業が債務を負っていることを示唆する事象の一つであり得るが、企業が違法行為を行っていない限り債務を負っていないと考えるべきであり、違法行為を行っていない限り負債を認識する必要はないという暫定合意に達している。したがって、違法行為を行っているかどうかに関して判断が必要であるが、訴訟の開始だけでは、負債の認識には至らないので、蓋然性規準の削除は、上記懸念を招来しないと考えている。

- (b) IAS第37号の改訂案では、債務額を信頼を持って測定できない状況は「極めて稀」であるという表現が用いられている。この表現に対して、単発の訴訟では、最も起こり得ると予想される金額（最頻値）は予測できても、起こり得る結果を加重平均する期待値として測定することは難しいという懸念があり、この表現を緩和すべきであるというコメントが寄せられている。これに対して、スタッフは、期待値は必ずしも最頻値に比べて信頼性をもって測定することが難しいとは言えず、さらに、負債の測定目的は、企業が債務を決済あるいは移転するために合理的に支払う金額を測定することであるが、このような測定では、起こり得る可能性について企業が完全な情報を持っていなくても、測定ができると考えられるので、「極めて稀」という表現を改める必要はないと分析している。

このような分析を基に議論した結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 現在のIAS第37号の改訂提案（認識における蓋然性規準の削除及び測定における期待値の採用）を変更する必要はない。
- (b) 信頼性を持って見積もれない債務額を識別するための提案されているガイダンスを改訂又は補完する必要はない。

(2)補填権

現行規定では、企業が引当金を決済した場合に補填を受け取ることがほぼ確実（virtually certain）な場合に限って、第三者から補填を受ける権利を資産として認識すべきこととしている。また、その際には、補填権として認識される金額は、対応する引当金の金額を超えてはならないとされている。これに対して、IAS第37号の改訂公開草案では、企業が負債を決済するために要求される経済的便益の一部又はすべてに対する補填の権利を有している場合で、補填権が信頼性をもって測定可能であるならば、当該補填権を資産として認識することを提案し、現行IAS第37号の「ほぼ確実」という認識規準の削除を提案している。

今回のこの補填権の資産としての認識が議論され、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 資産として認識される金額を、対応する引当金の金額に限定する規定（上限額の設定）を削除すること。
- (b) 補填権の測定目的（どのように測定するか）を特定しないこととする。補填権の測定目

的を明確にするには時間をかけなければならないが、この問題は、今回のIAS第37号の改訂の主目的ではなく、さらなるプロジェクトの遅延を避けるためには、この問題を取り扱わないことが妥当と判断された。

- (c) 補填権を測定するために使用される仮定は、関連する負債を測定するために使用する仮定と整合的であるべきことを明確に記述すること。

(3)潜在債務の開示

潜在的債務とは、現在の債務が存在するかどうか不確定であるときに、企業が、債務が存在しないと判断し、負債を認識していない債務を指している。したがって、潜在債務では、財政状態計算書では認識されていない債務をどのように開示するかが問題となる。このような開示が必要とされるのは、現行規定にある偶発負債 (contingent liability) という概念を公開草案では削除したため、偶発負債に対して要求されていた開示がなくなるため、開示情報が喪失してしまうのではないかという指摘に対応するものである。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 財務諸表作成者が、いつ開示が必要となるかを識別できるように、新基準の認識に関するセクションでの議論を参照する記述を開示規定の中に設け、さらに、不確実性を含む状況の例示を示すこととする。
- (b) 決済による経済的便益の流出の可能性がほとんどない場合を除き、次の開示を求める。
- ・ 状況の説明
 - ・ 財務上の影響の示唆 (indication of the financial effects)
 - ・ 経済的便益の流出の金額又は時期に関連する不確実性の示唆
 - ・ 補填の可能性

(4)待機債務

これまで、待機債務は、ある特定の将来事象の発生又は非発生によってもたらされる、経済的資源の流出の発生に備えて待機するという、企業が有する現在の無条件債務であると定義され、そのように理解して議論が行われてきた。

今回、この待機債務の概念をより精緻化するための分析と提案がスタッフから提示され、議論が行われた。

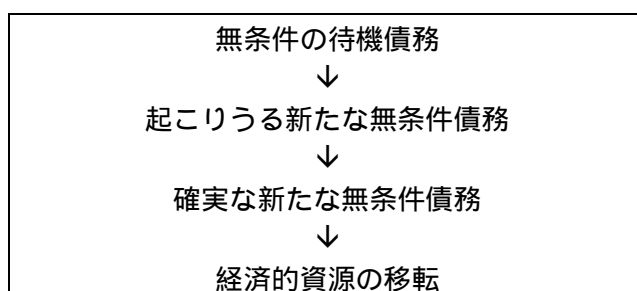
スタッフの分析は次のとおりである。

企業が待機債務を負っているかどうかを判定するにあたっての助けとなる待機債務の属性は次のように識別できる。

- (a) 待機債務は、将来事象の発生又は非発生を企業がコントロールできない場合にのみ発生する。すなわち、企業が将来事象の発生を防ぐことができない場合に生じる。
- (b) したがって、企業が特定の行動をしたときのみ将来の事象が発生するのであれば、待機債務は、企業が既にその行動をしたか、あるいは他者にその行動を行わせる債務を

負っている場合にのみ生じる。

- (c) 待機債務は、直接的に経済的便益の移転を引き起こすわけではない。無条件の待機債務と、経済的便益の移転との間には、それとは別の無条件債務が存在していなければならない。すなわち、ある特定の事象が発生あるいは発生しなかった場合に生じる新たな債務である。さらに、特定の事象の発生と報告され、企業によって正当性を立証された事象との間に時間が経過する場合には、新たな債務が存在したかどうかは不確実な期間があるはずである。ゆえに、企業のポジションは、時間の経過とともに変化する。



具体的な例として、病院における死亡事故のケースを示すと次のとおりである。

【設例】ある病院は、視覚障害を矯正するための手術をしばしば行っている。最近行った手術において、患者が死亡した。そのような死亡事故は稀である。この死亡が、病院側スタッフの過失の結果であれば、病院は患者の親族に、賠償金を支払わなければならない。死亡事故の原因についての調査はまだ始まっていない。

この例の場合、次のように分析することができる。

- (a) 病院のスタッフが患者に対する手術を開始した時、病院は少なくとも残りの手術の実施時間中、患者をケアする義務を受け入れている。患者をケアする義務には、残りの手術の実施時間中に、病院スタッフの過失によって患者に害が及んだ場合に補償金を支払うために待機するという債務も含まれる。
- (b) この待機債務は、将来の損害についてのみ適用される。手術が進行するにつれて、病院は次第に、待機債務から解放されていく。患者が死亡したとき、待機債務は期間満了となる。決算日現在、待機債務はもはや存在しない。
- (c) 手術中に、病院のスタッフに過失があるということは起こり得る。患者の死亡は、そのような過失があったかもしれないということを示すものである。過失の可能性があるということは、新たな債務（すなわち補償金を支払う債務）が、（確かではないが）生じたかもしれないということの意味している。上記のスタッフの分析を当てはめると、企業は補償金を支払うために待機するという債務を負っていない。なぜなら、債務が条件付きとなっている事象は過去の事象（過失）であり、将来の事象（過失があったことの確認）ではないからである。
- (d) 期末日において、企業が債務を負っているかどうかは不確かである。仮に企業が負債

を負っているとすると、当該債務は、補償金を支払うという債務である（すなわち、待機債務ではない）。当該債務は、病院スタッフに過失がある場合に生じる。経営者は、入手可能な証拠を基礎に病院が債務を負っているかどうかを判断し、その結果に基づいて負債を認識するかしないかを判断する必要がある。

議論の結果、このような分析は適切だと暫定的に合意された。

なお、今回の議論で、公開草案に対して受領したコメントの議論が終了したので、今後は、最終基準案を作成することとなる。これまでの結論を再公開すべきかどうかについては、今後議論が行われる予定である。

4. リース

本プロジェクトでは、当初、2011年6月までにリース会計基準の見直しを完成させることができるように借手の会計処理を中心として、現行のIAS第17号（リース）を改訂することを目指している。2009年3月にディスカッション・ペーパーが公表されているが、今回は、ディスカッション・ペーパーに含まれていない次の論点について議論が行われた。ここでは、(e)を除く項目について解説する。

- (a) セール・アンド・リースバック取引
- (b) 利用権の減損
- (c) 利用権の再評価
- (d) 当初直接費用
- (e) 経過措置

(1) セール・アンド・リースバック取引

現行IAS第17号では、セール・アンド・リースバック取引は、ファイナンス・リースになる場合には、売却益は繰り延べ、リース期間にわたって配分するが、オペレーティング・リースの場合には、原則として、売却損益は即時に認識することとされている。

今回は、利用権モデルの下でセール・アンド・リースバック取引をどのように会計処理すべきかについて議論が行われた。議論では、金融資産の認識の中止に対する公開草案との整合性を図ることが重要である点が強調された。議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 売手（借手）は、セール・アンド・リースバック取引の対象となっている資産全体について認識の中止を行うかどうかを検討すべきである。セール・アンド・リースバック取引の対象である非金融資産の認識の中止については、非金融資産の全体が認識の中止に該当するかどうかで判断すべきという考え方とセール・アンド・リースバック取引の対象となっている一部分のみを対象とすべきという2つの考え方があるが、前者の考え方が採用された。

- (b) 認識の中止を判断するために、採用すべき判断規準は、支配モデル (control model) とする。認識の中止の判断規準として、リスク経済価値アプローチと支配モデルが検討されたが、認識の中止プロジェクトとの整合性の観点から後者の考え方が採用された。また、買手 (貸手) が売却できる実務上の能力を有しているかどうかの判断を行う際には、リース対象物件を売却する際に買手 (貸手) がセール・アンド・リースバック取引を同時に移転しなければならないという条件を無視して判断することが前提とされている。その上で、買手 (貸手) が売却できる実務上の能力を有していれば、認識の中止ができることになる。この結果、多くのセール・アンド・リースバック取引で、リース物件の認識の中止が行われ、利用権資産とリース料支払義務 (負債) が認識されることになるものと予想されている。
- (c) 認識の中止が行われる際には、売却損益が認識される。ただし、セール・アンド・リースバック取引の売却価格や条件が市場価値に基づいていない場合には、売却損益の金額が調整される。

(2) 利用権の減損

利用権にどのような減損を認識するための規準を作るかについて議論があり、いくつかのモデルが検討されたが、結論として、IAS第36号 (減損) を適用することが暫定的に合意された。

(3) 利用権の再評価

利用権を再評価すべきかどうか議論され、利用権の基となるリース物件の再評価規定に準拠して再評価すべきことが暫定的に合意された。したがって、有形固定資産の場合には、IAS第16号 (有形固定資産)、無形資産の場合にはIAS第38号 (無形資産) の再評価の基準が適用される。また、投資不動産の場合にどのように適用されるかについて、更に検討することがスタッフに指示された。

(4) 当初直接費用

借手の当初直接費用 (リース契約の交渉や締結に関連して発生する増分費用) は、現行IAS第17号では、ファイナンス・リースの借手において、資産として認識することが求められているが、議論の結果、発生時の費用として認識することとすることが暫定的に合意された。

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。