

2009年10月1日

IASB会議報告（第98回～第100回）

国際会計基準審議会理事 山田辰己

- ① IASB（国際会計基準審議会）の第98回会議が、2009年9月15日及び18日の4日間にわたりロンドンのIASB本部で開催された。また、金融商品会計基準の見直しプロジェクトに関する第99回及び第100回の臨時会議が、それぞれ、9月22日及び9月29日に開催された。
- ② 第98回会議では、①金融商品会計基準の見直し（分類及び測定、減損及びヘッジ会計）、②認識の中止（コメント分析）、③負債の測定における自分自身の信用リスク（コメント分析）、④財務諸表の表示（フィールド・テスト及び定義・マネジメント・アプローチ・純負債開示）、⑤収益認識、⑥リース、⑦負債（IAS第37号（引当金、偶発負債及び偶発資産）の改訂）、⑧概念フレームワーク（目的及び質的特徴及び報告企業）、⑨保険会計、⑩退職後給付（IAS第19号（従業員給付）の見直し）、⑪資本と負債の区分、⑫IAS第32号（金融商品：表示）の改訂（株主割当発行）及び⑬関連当事者取引が議論された。
- ③ 第99回会議では、①非上場持分金融商品に対する原価測定の特例の削除、②金融商品の減損及び③減損に関する最終基準における経過措置について議論が行われた。
- ④ 第100回会議では、①分類及び測定に関する公開草案の適用範囲（金融負債を除外するかどうか）、②償却原価測定区分の2つの条件（基本的貸付特徴（basic loan feature）及び契約金利ベースでの管理（managed on a contractual yield basis））の適切性、③非上場持分金融商品に対する原価測定の特例の削除及び④減損に関する最終基準の発効日、比較情報及び早期適用について議論が行われた。

【MOU項目の2011年までの検討方針案】

プロジェクト	検討方針変更提案の内容
収益認識	収益認識のタイミングと測定の問題を扱う。財及びサービスに対する支配を顧客に移転した時点で収益を認識し、顧客との取引価格で収益を測定するという原則が提案されている。 ① 資産負債の変動に基づく収益の認識（契約時に対価受領権と財・サービス引渡義務が生じ、契約当初ではネット・ポジションはゼロ、当初認識以降はネット・ポジションが契約資産又は契約負債となる）

	② 契約に基づく収益認識原則、 ③ 履行義務の定義、 ④ 財及びサービスに対する支配を顧客に移転した時点で履行義務が遂行されたと見る（＝収益認識時点）、 ⑤ 履行義務の測定（「顧客対価アプローチ」を採用した上で、履行以外の理由で履行義務が変動する場合の取扱い（当該変動を収益として認識するかどうか）、条件付義務（返還権）の取扱い（収益認識の取消しとして会計処理するかどうか）を扱う）及び ⑥ 現行実務への適用による結論の検証などを検討する。 ２００８年１２月にＤＰを公表（２００９年６月にコメント締切り）。 ２００９年９月の議論では、財及びサービスに対する支配を顧客に移転したことを示す指標（顧客が対価を支払わなければならない無条件の義務を負っている、顧客が当該財を売却できる、当該資産のデザインや機能を顧客が指定できるなど）について議論された。また、追加的に財及びサービスを顧客に提供するオプション（割引を受けられるクーポンの付与など）は、オプションが契約を締結しなければ受領できない場合、当該契約の独立した履行義務として会計処理すること、さらに、更新オプションは、更新される内容が、元の契約における財及びサービスと類似しており、契約条件に含まれている場合には、契約の測定に含めるべきことが暫定的に合意された。２００９年１１月２６日に東京でワークショップを開催する予定。
公正価値測定	米国財務会計基準書（ＳＦＡＳ）第１５７号の根本的見直しはせず、この基準の考え方を採用する（出口価値、市場参加者の視点、最有效利用及び主要市場の採用）。今回の金融危機に対応するため、ＦＡＳＢが２００９年４月に公表した３つのＦＡＳＢスタッフポジションのうち、①市場の流動性が失われた場合の公正価値測定のガイダンス、及び②中間財務諸表における金融商品に関する公正価値開示の拡充（ＩＡＳ第３４号（中間財務諸表）の改訂）の２つについては、公正価値測定に関する公開草案等に反映する。また、概念的な部分の検討は概念プロジェクトに移行する。２００９年５月に公開草案が公表された（コメントの締切りは９月２８日）。 ２００９年１０月から１２月にかけて円卓会議を開催し、２０１０年上半期での基準化を目指す（アジアでは、日本で１１月２７日に開催予定）。
連結方針	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重要な関与の状況の開示）の強化を目指す。ＩＡＳ第２７号及びＳＩＣ第１２号の改訂公開草案は２００８年１２月に公表（２００９年３月にコメ

	ント締切り)。２００９年６月に、認識の中止の公開草案と合わせて、円卓会議を開催した。２００９年末までの基準化を目指す。
認識の中止	IAS第３９号で規定する金融商品の認識の中止のための基準をより簡素で明確なものとするために、資産及び負債の定義を満たすもののみを財政状態計算書で認識し、満たさないものは認識の中止を行うという原則を用いた改訂を行う。２００９年３月に公表された公開草案（コメントの締切りは２００９年７月末）では、IASBの提案アプローチと代替的アプローチの２つのモデルが示されている。２００９年６月に、連結方針の公開草案と合わせて、円卓会議を開催した。２０１０年上半期での基準化を目指す。 <u>(a) IASBの提案アプローチ（従来のアプローチ２）</u> 次のいずれかの条件を満たした場合には、資産全体又はその構成要素（下記参照）の認識の中止を行う。 ・ 譲渡人が資産に対する継続的関与を有しない。 ・ 継続的関与がある場合には、譲受人が、自分自身の便益のために資産を譲渡できる実際上の能力を有している。 認識の中止は、原則として、金融資産全体に対して判断するが、ある要件を満たした構成要素（①特定の識別されたキャッシュ・フロー又は②金融資産からのキャッシュ・フローの比例的部分）については、金融資産の一部分の認識の中止を認める。 「リンク表示（linked presentation）」は、金融資産の譲渡が行われたものの認識の中止とならず、負債が認識されている場合で、負債の返済が当該資産のキャッシュ・フローに限定されている状況を示すために、注記で両者の金額を開示する形で行われる。 <u>(b) 代替的アプローチ（従来のアプローチ１）</u> 譲渡人の視点に立って認識の中止を判断する。譲渡人は、自らの便益のために、譲渡人が譲渡前に認識していた資産のキャッシュ・フローのすべて又はその一部に対するその他のアクセスを現在有していない場合には、資産及びその構成要素（資産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。言い換えると、次のとおりとなる。 譲渡人は、自らの便益のために、譲渡人が譲渡前に認識していた資産のキャッシュ・フローのすべてに対するその他のアクセスを現在有していれば、認識の中止を行うことはできない。 譲渡後も資産の一部に対するその他のアクセスを現在有しているような譲渡の場合、譲渡によって譲渡前の資産の性質は変わったと考え、譲渡人は、自らの便益のために、譲渡人が譲渡前に認識していた資産のキャッシ

	ユ・フローの一部に対するその他のアクセスを現在有していても、一旦全額の認識の中止を行い、その他のアクセスを有している部分を新たに認識し、アクセスを現在有していない部分の認識の中止を行う。また、この譲渡に伴って新たに作り出された資産及び負債があれば、それを認識する。 ２００９年９月の会議では、コメント分析の結果、ほとんどの回答者が代替的アプローチを支持していること及び現先は売買として処理するのではなく資金の貸借として処理すべきとの指摘があったことが報告された。
財務諸表の表示	３つの財務諸表（財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書）の表示区分を統一する（例えば、事業区分と財務区分）。これを一体性の原則と呼び、これによって財務諸表間の関連がより明確になり、財務諸表分析に資する。財政状態計算書では、資産及び負債を表示区分ごとに純額で表示する（流動資産計、非流動資産計、総資産、流動負債計、非流動負債計及び総負債といった金額は欄外の注記で開示）。包括利益計算書（一計算書方式のみ）では、当期利益の表示を継続するとともに、その他包括利益及びリサイクリングという現行の表示方法を存続させる。キャッシュ・フロー計算書では、現金のみの変動を表示することとし（現金同等物という考え方を廃止）、営業キャッシュ・フローは、直接法を用いて算出することとする。 新たな注記として、包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書の差異調整表（発生主義、再測定といった差異の原因を示す）を新設する。 D Pは、２００８年１０月に公表された（コメント締切りは２００９年４月）。２０１０年上半期に公開草案を公表し、２０１１年６月までの基準化を目指す。 また、このプロジェクトとは、直接関連しないものの、２００９年７月の会議で、包括利益計算書を一計算書方式のみとするためのIAS第１号の改訂を行うことが合意された。 ２００９年９月の会議では、マネジメント・アプローチを維持することが再確認された。財務区分は、企業の資金調達活動だけとし、財務活動として保有する資産は、事業区分で示すこと、事業区分の内訳としての営業および投資という小区分はやめることが暫定的に合意された。さらに、廃止事業は包括利益計算書上独立項目として表示することが再確認された。また、純負債（net debt）の開示を求めることも暫定的に合意された。
退職後給付	給付建制度の数理計算上の差異の即時認識及びキャッシュ・バランス・プランの会計処理に関する改訂を行う。２０１１年６月までの完成のため、給付建制度の数理計算上の差異の即時認識のみを対象として公開草案を公表する。数理計算上の差異は、発生時にすべてを当期利益で認識するこ

	とが暫定的に合意されている。また、退職後給付費用の構成要素（勤務、財務及び再測定）を包括利益計算書上でどのように表示するかについても検討が行われる。２００９年１０月には、再測定をその他包括利益（OCI）で表示する案の検討が行われる予定（リサイクリングはしない）。２００９年末までの公開草案の公表、２０１１年６月までの基準化を目指す。
リース	借手の会計処理を中心に２０１１年までに完成させるが、貸手の会計処理についても触れるかどうかは２００９年９月に決定する。ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分に代え、リース資産の利用権の取得及びそれに対応する賃借料の支払債務の負債認識として会計処理する方向で検討する。借手の資産をリース期間で償却する処理については変更せず、リースの定義も変更しない方向で検討する。DPは、２００９年３月に公表された（コメント締切りは２００９年７月）。２００９年１０月には、貸手の会計処理を扱うかどうかの決定を行う予定。２０１０年上半期に公開草案を公表し、２０１１年６月までの基準化を目指す。 ２００９年９月の会議では、受領した２９０のコメントの分析の要約が示され、利用権アプローチに対して、賛成したのはすべての利用者と、反対した主要な主体は作成者と産業団体であった。貸手の会計処理を扱わないことに対しては、ほとんどすべてが反対した。
金融商品（現行基準の見直し）	２００９年４月に開催されたG20の要請に基づき、次の３段階に分け、２００９年から２０１０年下半期までにIAS第39号（金融商品：認識及び測定）の改訂を目指す。 (a) 分類区分の見直し：２００９年７月に公開草案を公表（コメント締切りは９月１４日で、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。２００９年９月の議論では、公正価値ヘッジ会計をやめ、キャッシュ・フローヘッジ会計の手法（ヘッジ対象の損益が損益計算書に影響を与える時までヘッジ手段の損益をOCIで繰り延べる方法）をすべてのヘッジ会計に適用する方向で検討することが合意された（この手法は、日本のヘッジ会計と類似している）。 (d) 金融負債の測定における自分自身の信用リスクの反映 コメントを１０１通受領した。コメントの回答の要約は次のとおり。

			測定	自分自身の信用リスクの包含	
				当初認識時	事後測定
			金融負債	公正価値 公正価値以外	Yes
非金融負債	公正価値 公正価値以外	Yes	Yes		
	・当初に対価交換	Yes	No		
	・当初に対価の交換がない	No	No		

資本と負債の区分	2008年2月にディスカッション・ペーパーを公表している。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所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、検討している。 (a) 金融商品が全体としてデリバティブであるかどうか（デリバティブであれば、負債又は資産に区分） (b) 企業が、事業を終了し資産をすべて配分する以前に決済することを回避できる権利を有するか（有する場合には資本に区分） (c) 金融商品の所有者は、事業を行うために又は発行者の活動に活発に携わるために、金融商品の保有を求められるか、そして、所有者が死亡、退職、辞職又は発行者の活動に活発に携わることをやめる場合にのみ償還可能であるか（そうである場合には資本に区分） (d) 金融商品が決められた決済日を有するか又は発生することが確実な事象の発生によって決済を行わなければならないか（そうである場合には負債に区分） (e) 金融商品は複数の帰結（その一方が資本となり、もうひとつは負債となる）を有するか（そうである場合には資本と負債の構成要素に分解するが、そうでない場合には負債に区分する） <u>資本とされるもの</u>・・・永久株式（普通株式及び優先株式）、償還株式、存続期間の限定されている会社の株式、共同企業の株式、パートナーシップ <u>構成要素に分解されるもの</u>・・・プッタブル金融商品、支払うべき配当が決まっている永久金融商品 <u>負債とされるもの</u>・・・デリバティブ、転換負債、ある特定期日に強制
----------	--

	償還される金融商品、ある事象の発生によって強制償還される金融商品 ２００９年９月では、５月に議論されたモデルをベースに資本と負債の区分が議論された。 (a) すべての負債は、特定日、又は、特定の条件又は事象が起こった際に「決済(settlement)」という特徴を有する。すべての資本は、「償還(redemption)」という特徴を有する（永久金融商品では、発行体がすべての資産を分配する場合にのみ該当）。決済とは、負債に対する支払いを意味し、償還は持分保有者への分配を意味する。 (b) 負債の決済は、①支払日が固定されているか、（償還を決定する以外の）事象又は条件によって決定されるという特徴と、②発行体は、決済のトリガーとなる事象のタイミングに影響を与えることができるかも知れないが、事象又は条件が発生することを阻止することはできないという特徴の２つを備えていなければならない。 (c) 資本の償還は、次のような理由によって生じる。 ・企業が、すべての資産の分配を選択するか、又は、倒産などによって分配が要求された場合。 ・企業が、配当の支払い又は株式の購入を決定した場合。 ・金融商品の条件が、現在の株主、パートナー又はその他の参加者が企業に対する支配を維持することを可能とするために、それらの一部が脱退を選択した場合に、当該金融商品の消却（retirement）を要求する場合（又は、保有者又は発行体が要求することを許容している場合）。 ・金融商品の条件が、保有者が、企業との取引を行うことをやめる又は別な方法で当該企業の活動に関与するときに、当該金融商品の消却（retirement）を要求する場合（又は、保有者又は発行体が要求することを許容している場合）。
--	---

保険会計の議論では、２つの測定属性（改訂第３７号モデルと履行価値モデル）のいずれを選択するかが議論されたが、改訂第３７号モデルを支持するボードメンバーは８名にとどまった。とりあえず、改訂第３７号モデルを前提に議論を進めることとされた。

以 上