

## IASB会議報告（第104回会議）

IASB（国際会計基準審議会）の第104回会議が、2009年11月17日と19日の2日間、また、米国財務会計基準審議会（FASB）との合同会議がテレビ会議で11月18日にロンドンのIASB本部で開催された。

IASBの会議では、①退職後給付、②IAS第37号（引当金、偶発負債及び偶発資産）の改訂、③保険会計、④法人所得税、⑤国際財務報告基準（IFRS）第1号（IFRSの初度適用）の改訂、⑥国際財務報告解釈指針委員会（IFRIC）の活動状況（IFRIC第19号に関する議論を含む）及び⑦諮問会議（SAC）の報告が議論された。一方、FASBとの合同会議では、⑧排出量取引、⑨リース、⑩保険会計及び⑪収益認識の検討が行われた。教育セッションはなかった。

IASB会議には理事14名が参加した（ウオレン・マグレガー氏は欠席）。FASBとの合同会議には、FASBのボードメンバー全員が参加した。本稿では、これらのうち、⑤、⑥及び⑦を除く議論の内容を紹介する。

## IASB会議

### 1. 退職後給付

今回は、①退職後給付の包括利益計算書上での表示及び②累積給付債務（accumulated benefit obligation: ABO）の開示に関する議論が行われた。

#### (1) 退職後給付の表示

これまでの議論で、給付建制度に関連する年金費用の取扱いについて、次のような暫定合意に達している。

- (a) 年金費用のすべての構成要素を、それらが生じた期間に認識する（すなわち、IAS第19号（従業員給付）で規定されている遅延認識の選択肢を廃止する）。これに伴って、制度資産に係る収益の総額を、①期待運用収益と②実際運用収益から期待運用収益を控除した額（すなわち、数理計算上の差異）とに分けることを求めている現行規定は改訂され、期待運用収益は廃止される。
- (b) 年金費用を、雇用の構成要素（勤務費用）、財務の構成要素（利息費用）及び再測定の構成要素（給付建債務に係る保険数理差損益及び制度資産に係る収益の総額）に分解する。
- (c) これらすべての構成要素を当期純利益に含めて表示するが、再測定の構成要素は関連する法人所得税との純額で当期純利益の直前で独立表示する。

しかし、この暫定合意、特に、すべての構成要素を当期純利益に含めて表示することに対

する反対が多く、例えば、再測定損益については、その他包括利益（OCI）で表示することなどが検討されてきた。今回、この問題を巡る多くの議論が収束しないことから、スタッフからは、来るべき公開草案では年金費用の表示に関して何の提案もしないことが提案された。すなわち、現行IAS第19号では、①年金費用を即時に当期純利益で認識するという選択肢があり、さらに、②数理計算上の差異をOCIで即時に認識するという選択肢（OCIは直接未処分利益剰余金に賦課される）もあるが、これで十分ではないかという提案が示された。

議論の結果、スタッフ提案は支持されず、代わりに、従来議論で検討されている方向、すなわち、再測定は、OCIで認識することが暫定合意された。しかし、再測定の定義（これまでの議論では、給付建債務に係る数理計算上の差異及び制度資産に係る収益の総額を再測定とすることとされている）は見直すこととされ、再測定にどのような項目を含めるかに関して、今後さらに検討することとされた。

## **(2) ABOの開示**

2009年7月の会議では、予想される給与の上昇の影響を除いた給付建債務（ABO）の金額の開示を求めることが暫定的に合意されていたが、今回、この開示を求めないことがスタッフから提案され、議論が行なわれた。

暫定合意の時点では、ABOは、IAS第19号で計算されるDBO（給付建債務）から容易に分解することができると考えられ、その開示は財務諸表利用者に追加的な情報を提供するのでも有益だと判断されていた。スタッフは、その後の各国の会計基準設定主体などとの接触を通じて、法規制との関係などでABOの開示が必ずしもすべての国々で有益とはならないことやABOとDBOとの関係に関して混乱が生じるのではないかといった懸念を持ち、今回、2009年7月の暫定合意を撤回することが提案された。

議論の結果、8名のボードメンバーがABOの開示を支持したため、2009年7月の暫定合意を保持することが合意された。しかし、ABOの開示に議論があるので、来る公開草案では、この開示を求めるかどうかに関して質問を行なうことが暫定的に合意された。

## **2. IAS第37号の改訂**

IAS第37号の改訂では、2005年6月に公開草案を公表して以来、負債の認識及び測定に関して議論が重ねられてきた。2009年9月の会議では、IAS第37号の測定ガイダンスに対する修正提案が暫定合意され、今回の改訂を反映した基準は、新たなIFRSとすることとし、IAS第37号を廃止することも暫定的に合意された。さらに、2009年10月の会議では、測定に関する部分に限定して再公開を行なうことが暫定合意された。

今回は、再公開草案に含まれる「不利な契約（onerous contract）」の測定に対して、現在

提案しようとしている測定ガイダンスの一般原則に対する例外を設けるかどうかについて議論が行なわれた。

不利な契約とは、契約に基づく債務を履行するための不可避的なコスト (unavoidable costs) が契約に基づいて受け取ると見込まれる経済的便益 (economic benefits) を超過している契約と定義されている (IAS第37号第10項)。IAS第37号の不利な契約の規定は、他のIFRSに特別な規定がない限り、すべての不利な契約に適用される。具体的には、IAS第18号 (収益) 及びIFRS第4号 (保険契約) の対象となっている財及びサービスの販売契約や保険契約が不利な状態となった場合には、IAS第37号の規定が適用される。

現在改訂をしようとしている負債の測定では、負債は、その測定時点の価値 (value) で測定することとされており、コストで測定するとはされていない。しかし、現行IAS第37号では、上述の定義にあるように、不利な契約かどうかの判定は不可避的なコストと受領する経済的便益を比較して行なうこととされており、さらに、現行実務では、不利な契約の負債としての認識は、不可避的なコストの額で行なわれており、その時点の価値で認識されてはいない。このため、現在の改訂の方向で最終基準が確定すると、①負債の測定の一般原則 (価値による測定) と②不利な契約の負債測定 (コストによる測定) 及び不利かどうかの判定 (コストを用いた判定) とが首尾一貫していない状況となる。この状況をどのように解決するかについて議論が行なわれた。

議論の結果、不利な契約のコストによる測定を負債測定の一般原則 (価値による測定) の例外として認めることが暫定的に合意された。これは、現在、収益認識プロジェクト及び保険会計プロジェクトが別途進められており、ここでの議論が決着するまで、不利な契約に関する現行実務を変更しないことが妥当と判断されたためである。将来、収益認識及び保険契約に関する新たなIFRSが確定した時点で、不利な契約の例外処理を恒久化するか (その場合には、IAS第37号の範囲から除外される)、又は、廃止するか (その場合には、IAS第37号の一般原則が不利な契約にも適用される) が判断されることになる。

### 3. 保険会計

今回は、①保険契約の当初認識時点をいつとするか、②保険負債の認識の中止及び③有配当契約の事例について議論が行われた。ここでは、はじめの2つについての議論を紹介する。

#### (1) 保険契約の当初認識時点

保険契約に関連する権利及び義務をいつ認識するかに関して議論が行なわれた。候補として、契約締結日及び保険のカバー期間の開始日が挙げられ、スタッフからは、ディスカッション・ペーパーでの提案と同様、契約締結日に認識すべきとの提案が示された。また、

契約締結日からカバー期間の開始日までの間の保険契約をどのように見るかについては、未履行契約、デリバティブ、先物契約及びオプションといった様々な見方が示され、議論が行なわれた。今回は、議論が収斂せず、スタッフが、さらに具体例を検討した上で再度議論することとされた。

## **(2) 保険負債の認識の中止**

保険負債の認識の中止をいつ行なうべきかに関して議論が行なわれた。議論の結果、IAS第39号（金融商品：認識及び測定）の認識の中止の規定を適用して、保険者の負債とでなくなった時点で保険負債の認識の中止を行なうべきとすることが、暫定的に合意された。

## **4. 法人所得税**

今回は、本プロジェクトの対象範囲をどうするかについて議論が行なわれた。

IAS第12号（法人所得税）を改訂するための公開草案は、2009年3月に公開され、受領したコメントの分析結果は、2009年10月のFASBとの合同会議で報告された。そこでは、本プロジェクトは、両者のMOUに基づく短期プロジェクトであるが、多くの回答者が、2011年6月までに他のより重要なMOUプロジェクトを完成しなければならない状況の下で、本プロジェクトをこのまま進めることに対して疑念を示していることが報告された。また、FASBとIASBは、法人所得税の会計処理を将来根本的に見直すことが必要である点についてもその時点で了解していた。

このような事情を受けて、スタッフからは、①プロジェクトを当初予定どおり進める、②プロジェクトを中止する及び③プロジェクトの範囲を絞り、限定的な見直しプロジェクトとして進める、という3案が示された。

議論の結果、限定的な見直しプロジェクトとして進めることが暫定的に合意され、スタッフに対して、どのような項目を取り上げるかについて検討することが指示された。そのような候補には、FASBが2006年に取扱いを明確化したが、対応する規定がIAS第12号にない、不確実な税務上の取扱い（uncertain tax positions）がある。

## **IASBとFASBの合同会議**

### **1. 排出量取引**

2009年3月にキャップ・アンド・トレード・スキームにおける当初認識時の会計処理について議論が行われ、次の点が暫定的に合意されている。

(a) 政府などから無償で交付された排出枠（emission allowance）は、資産として認識し、

当初はその公正価値で測定する。

- (b) 政府などから無償で排出枠を受領することによって、企業は、温室効果ガスの排出を排出枠によって示されている水準以下に低減させる義務を引き受けていると考え、この義務を排出枠に対応する負債として認識する。当該負債は、当初認識時には交付された排出枠の公正価値で測定される。

今回は、任意のキャップ・アンド・トレード取引を例にして、キャップ・アンド・トレード取引から生じる項目の会計処理について検討が行なわれた。特に、負債の認識に関しての2つの見解が示され、そのいずれを前提に今後検討を進めるかに関して、両ボードの意見が打診された（今回、暫定合意された事項はない）。

示された2つの見解は次のとおりである。

- (a) 見解1：実際の温室効果ガスの排出が債務発生事象（obligating event）だと考え、排出があった時点で負債を認識する。
- (b) 見解2：任意のスキームに参加すること自体が債務発生事象だと考え、契約時点で負債を認識する。契約を結ぶことで、排出権を返却しなければならない無条件の義務が生じると考える。ここでは、温室効果ガスの排出は測定の問題と考えている。

見解1は、IAS第37号における負債の認識に関する考え方と整合的なものである。温室効果ガスの排出と共に計算期間にわたって負債が認識されることになる。したがって、受領した排出権の認識時点と負債の認識時点とは一致しない。

一方、見解2は、現在検討中のリースプロジェクトにおける偶発リース料（contingent rent）の考え方と整合的なものである。偶発リース料は、時の経過以外の要素の将来の変動（将来の販売額、将来の利用量、将来の価格インデックス、将来の市場金利など）に基づいて計算される固定額ではないリース料である。この見解の下では、スキームへの参加時（排出権が付与されたとき）に、受領した資産を将来返却しなければならない無条件の義務が生じると考える。当初認識時の測定では、受領した資産と同額の負債（受領した排出権の返還義務）が認識されることになる。

議論の結果、FASB及びIASBともに、見解2の考え方を基に今後検討を進めることを暫定的に支持した。

## 2. リース

これまでのリースの議論では、2009年3月にディスカッション・ペーパーを公表し、さらに受領したコメントの分析を行なっている。2009年10月の議論では、借手の会計処理には利用権アプローチ（right of use approach）を用いることが暫定的に合意された。一方、貸手の会計処理としては、(a)認識の中止アプローチ（リース物件の認識の中止を行ない、リース債権を認識する）と(b)履行義務アプローチ（リース物件は認識したまま、

リース債権とリース物件を継続的に使用させる履行義務を両建てで認識する)の2つが検討され、履行義務アプローチを採用することが暫定的に合意されている。

今回は、これらを踏まえて、借手及び貸手のリースの測定に関する議論が行なわれた。

### (1)借手の会計処理

借手の①当初認識時及び当初認識時以後の利用権及び支払義務の測定、及び、②オプションのあるリースの会計処理について議論が行なわれ、次の点が、暫定的に合意された。

- ・ 借手のリース料支払義務の当初測定は、将来のリース料支払いを割引いた現在価値で行う。割引率は、リース契約に含まれる暗黙の利子率が信頼を持って決定できる場合には、それを用いる。そうでないときは、借手の追加借入利子率を用いる。
- ・ 借手の支払義務の当初認識時以降の測定は、実効利子率を用いた償却原価で行なう。借手が、追加借入利子率の変動を反映するためにリース料支払義務を見直すことは認めない。見積リース期間に変動があったときに追加借入利子率を再評価すべきかどうかについては、今後検討する。さらに、支払義務を公正価値で測定するオプションは認めない。
- ・ 利用権の当初測定は、原価（リース料支払額の現在価値＋当初直接費用）で行なう。当初認識時以降の測定は、償却原価で行ない、包括利益計算書では、「償却費」として表示する（賃借料ではない）。利用権には、減損規定（IAS第36号）を適用する。
- ・ 利用権は、IAS第38号の再評価モデルを用いて再評価を行なうことができるようにする（米国会計基準では再評価が認められていないので、利用権の再評価は認められない）。
- ・ 借手にリースの更新権又は解約権が付与されているリースの会計処理
  - (a) リース期間の不確実性は、考えられる可能性の中から1つの可能性を選択し、それに基づいて会計処理することによって反映する。
  - (b) 認識されるリース期間は、50%を超える確率が見込まれる期間のうち最長のものを用いる。
  - (c) リース期間を決定するに当たり、借手は、すべての関連する要素を考慮しなければならない。
  - (d) 更新日の市場価格で価格付けされる更新オプションは、リース期間を決定する際に考慮しなければならない。
  - (e) 各報告期間末でリース期間は再評価される。リース期間を見直す必要があることを示すような事実又は状況の変動がある場合を除き、すべてのリース契約に対する詳細な検討は求められない。
  - (f) リース期間の見直しに起因するリース料支払義務の変動は、利用権に対する修正として会計処理する。

## (2) 貸手の会計処理

貸手の①当初認識時及び当初認識時以後の受取債権（receivables）及び履行義務（performance obligation）の測定、及び、②オプションのあるリースの会計処理について議論が行なわれ、次の点が、暫定的に合意された。

- ・ 貸手の受取債権の当初測定は、(a)リース契約に含まれる暗黙の利率で割引いた借手による将来リース料支払いの現在価値及び(b)当初直接費用の合計額である。
- ・ 貸手の受取債権の当初認識以後の測定は、実効金利を用いた償却原価である。
- ・ 貸手の履行義務の当初測定は、取引価格（顧客対価額＝リース契約に含まれる暗黙の利率で割引かれた将来のリース料支払いの現在価値）である。
- ・ 貸手の履行義務の当初認識時以降の測定は、リース期間にわたり借手にリース物件を利用することを許容する義務の減少を反映する。
- ・ 借手にリースの更新権又は解約権を付与しているリースの貸手の会計処理
  - (a) これらのオプションの貸手の会計処理は、それらのオプションを持つ借手の会計処理と対称的なものとする（例えば、認識されるリース期間は、50%を超える確率が見込まれる期間のうち最長のものを用いるという借手の処理が貸手でも用いられる）。対称的とすることは、借手が認識する支払義務と貸手が認識する受取債権とが類似した金額となるためには重要だと考えられる。しかし、借手及び貸手によって認識される負債及び資産が同一額で測定されるということにはならないかもしれない。
  - (b) 貸手の受取債権及び履行義務は、リース期間にわたって受け取るであろうリース料支払いに基づいて認識しなければならない。認識されたリース期間は、50%を超える確率が見込まれる期間のうち最長のものを用いる。
  - (c) 各報告期間末でリース期間は再評価される。リース期間を見直す必要があることを示すような事実又は状況の変動がある場合を除き、すべてのリース契約に対する詳細な検討は求められない。
  - (d) リース期間の見直しに起因するリース受取債権の変動は、履行義務に対する修正として会計処理する

## 3. 保険会計

今回は、有配当契約について議論が行われた。有配当契約では、保険者は、保険契約者に対して、当初より多くの保険料の支払を求め、実際の結果が保険者の予想どおりであれば、超過保険料の一部又はすべてを保険契約者に払い戻すこととなる。保険契約者へ支払われる便益（配当）の金額は、その基となっている保険契約のプールの業績によって左右されることになる。このような有配当契約における将来の超過保険料の払戻額を

保険負債の計算にどのように反映させるかについて議論が行なわれた。

今回、このような超過保険料の払戻額を負債として認識することに関する2つの見解が検討された。

- (a) 見解1：有配当の特徴から生じるキャッシュ・フローは、予想現在価値ベースで保険負債の測定に含めるべきとの見解。有配当という特徴は、保険負債の測定の中に含め、独立して考えないという考え方である。
- (b) 見解2：有配当の特徴から生じるキャッシュ・フローは、それが契約又は規制によって要求されるものである範囲で保険負債として認識し、そうでない任意部分は、それが支払い義務になった時点で負債として認識する（それまでは、資本として認識される）。

議論の結果、FASBは見解2を採用することに暫定合意したが、IASBは見解1を採用することに暫定合意した。両者の見解が異なることから、今後さらに検討が行なわれることになる。

#### 4. 収益認識

今回は、①ライセンス契約、②履行義務の当初認識後の測定及び③契約費用（contract costs）の3点について議論が行われた。

##### (1) ライセンス契約

今回、ソフトウェアのライセンスのように企業の知的財産（intellectual property）の利用権を顧客に付与する場合の履行義務の性質について議論が行なわれた。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 顧客がライセンスされた知的財産全体の支配を取得する場合には、当該契約は、知的財産のライセンス又はリースと見るのではなく、知的財産の売却とみなさなければならない。例えば、知的財産の経済的耐用年数に渡って、排他的な権利を顧客に付与する契約は、これに該当する。
- (b) 顧客がライセンスされた知的財産全体の支配を取得しないが、企業が排他的なライセンスを付与した場合には、当該契約資産は、リースにおいて貸手が約束する資産に類似しているため、リースプロジェクトの暫定合意と首尾一貫させて、企業は連続する履行義務を有していると考えられる。企業は、知的財産の利用を顧客に許容することで、契約期間にわたって履行義務を充足する。
- (c) それ以外の場合には、約束した資産は、ライセンスと考える。ライセンスを付与するという約束は単一の履行義務であるため、企業は、顧客に当該ライセンスを利用させ、それから便益を得られるようにさせることで、履行義務を充足する。これ以外の履行義務が契約に含まれている場合には、企業は、ライセンスに関する履行義務が独立した契約



セグメントかどうか、又は、その他の履行義務と組み合わせるべきかを考慮しなければならない。

## (2) 履行義務の当初認識以後の測定

当初認識以後、履行義務をどのように測定すべきかについて議論が行なわれた。

議論の結果、収益認識プロジェクトの範囲内の履行義務は、不利な契約となる場合にのみ、当初認識以後再測定されなければならないということが暫定的に合意された。また、その際には、履行義務のセグメントの単位で不利な契約かどうかを判定することも暫定的に合意された。

不利な契約かどうかのテストは、次のように行なうことが、併せて暫定的に合意された。

- (a) 企業は、不利な契約テストを契約セグメントのレベルで行なう（契約全体では行なわない）。
- (b) 判定に当たり、企業は、①テストを行なう時点で契約セグメントに残存している履行義務に配分された取引価格と②それら履行義務を充足するために見込まれる「費用」（これらの履行義務の基にある財及びサービスの「現在価値」ではない）とを比較しなければならない（これについては、上記「2. IAS第37号の改訂」を参照されたい）。
- (c) セグメント内に残存する履行義務を充足するために見込まれる費用が、これら履行義務に配分された取引価格を超過する場合には、企業は、負債及びそれに対応する契約損失を認識しなければならない。当該負債は、①セグメント内に残存する履行義務を充足するために見込まれる費用から②当該履行義務に配分された取引価格企業を差し引いた金額として認識されなければならない。
- (d) 不利な契約が認識された以後の各年度末において、企業は、不利な契約に対応する負債の測定を見直さなければならない。
- (e) 不利な契約テストにおいて、費用とは、直接費用、すなわち、特定の契約に直接的に関連するすべての費用、又は、企業が当該契約を締結したために発生した費用をいう。

## (3) 契約費用

収益認識に関する基準において、契約に関する費用の会計処理に関するガイダンスを作成すべきかどうか議論された。

議論の結果、費用に関するガイダンスは設けないことが暫定的に合意された。企業は、他のIFRSが資産化することを求めている場合（例えば、IAS第2号（たな卸資産））を除き、発生した費用は発生時に費用として認識することになる。FASBは、スタッフに対して、米国会計基準のうち、費用に関する規定で廃止すべきものがあるかどうかを検討するよう指示した。

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。