

## IASB会議報告（第114回から第115回まで）

IASB（国際会計基準審議会）及び米国財務会計基準審議会（FASB）との第114回の臨時合同会議が2010年4月8日にテレビ会議で開催された。また、第115回会議は、2010年4月20日から23日の4日間にわたって行われ、その間に、IASBのみの会議及びFASBとの合同会議が、ロンドンのIASB本部で開催された。この会議は、アイスランドの火山噴火の影響で、FASBのボードメンバー及びIASBのボードメンバーの4名がロンドンに行くことができず、急遽テレビ会議で開催された。

第114回会議は、IASBのみの会議で、公正価値測定、退職後給付（解雇給付）及び年次改善プロジェクトが議論され、それに続くFASBとの合同会議（教育セッション）では、認識の中止（2010年3月の合同会議で議論ができなかったもの）が議論された。ここでは、及びについて、議論の内容を紹介する。

第115回会議でのIASBの議論では、リース（初度適用、他のIFRSの変更及び利用権の再測定）、金融商品（分類及び測定：金融負債）、金融商品（ヘッジ会計）及び保険会計が議論された。

一方、FASBとの合同会議では、財務諸表の表示、連結、リース、保険会計及び認識の中止が議論された。なお、連結は、予定されていた議論の多くを終了することができなかったため、2010年5月の臨時会議で議論された。本稿では、上記からの議論の内容を紹介する。

IASB会議には理事15名が参加した。FASBとの合同会議には、FASBのボードメンバー5名が参加した。

### 第114回臨時会議（2010年4月8日）

#### IASB会議

##### 1. 公正価値測定

2010年3月の会議では、2009年5月に公表された公開草案で開示を求めていた、レベル3に区分された公正価値測定に対して感応度分析を求めるかどうか議論され、感応度分析の開示を求めることが暫定的に合意された。その際に、「感応度分析では、入力項目間の相互関連（correlation）を考慮する」とも併せて暫定合意された。しかし、入力項目間の相互関連を考慮するという要求は、公開草案では明示されておらず、今回、この点に関して限定的な再公開を行うかどうか議論された。

議論の結果、この点に限って、限定的な再公開を行うことが暫定的に合意された。なお、このプロジェクトは、米国会計基準（トピック820（公正価値測定及び開示））をベース

にして議論が開始されたが、その後のIASBの議論の進展に伴い、トピック820とIASBの考え方に差異が生じている。このため、2009年10月には、IFRSと米国会計基準において、公正価値は同じ意味を持ち、公正価値測定に関する要求が重要な点について同一であるようにすることが合意され、これを受け、FASBは、2010年第2四半期に、公開期間を2010年8月16日までとするトピック820の改訂のための公開草案の公表を予定している。IASBは、これと平仄を合わせるため、再公開草案の公示期間を2010年8月16日までとすることについても暫定的に合意した。

## 2. 退職後給付（解雇給付）

2010年1月の会議で、解雇給付に関して下記の2点の改訂を行うことが暫定的に合意されているが、今回、この暫定合意による改訂を再公開する必要があるかどうか議論された。

議論の結果、再公開の必要はないと判断され、上記の内容で最終基準化することが合意された。最終基準は、2010年5月に公表される予定である。

なお、2010年1月の解雇給付に関する暫定合意の内容は次のとおりである。

### (a) 将来のサービス提供に対して支払われる給付の除外

2005年の公開草案では、解雇給付には、将来のサービス提供に対して支払われる給付（stay bonus）を含むとされているが、これを変更して、解雇給付は、解雇を契機に支払われるものに限定し、将来のサービス提供の対価として支払われる給付（stay bonus）は、退職後給付として扱う。

### (b) 解雇給付の認識のタイミング

2005年に、IFRS第3号（企業結合）及びIAS第37号（引当金、偶発負債及び偶発資産）の改訂と共に公表されたIAS第19号（従業員給付）の改訂のための公開草案では、任意の解雇給付は、企業が自分の意思で撤回できるもの（discretionary）と国の規制等で撤回できないもの（non-discretionary）に分類され、解雇給付を認識するタイミングが異なっていた。すなわち、前者は、従業員が解雇を受け入れた時点で認識し、後者は、強制解雇給付と同じ扱い（従業員への通知時点で認識）を適用するとされていた。この取扱いを変え、解雇給付の認識時点は、企業が解雇給付の提供の提案を撤回できなくなった時点とすることとし、具体的には、次のとおりとする。

- ・ 従業員が受諾する前に企業が撤回できる任意の解雇給付は、従業員が解雇を受け入れた時点で認識する。
- ・ 強制解雇給付又は企業が撤回できない任意の解雇給付は、企業が、従業員に通知することによって認識される。

## 第115回会議(2010年4月20日から23日)

### IASB会議

#### 1. リース

今回は、初度適用、他のIFRSの結果としての変更及び利用権の再評価について議論が行われた。これらは、リース会計の改訂に伴い、IFRSのみで問題となる事項である。

##### (1)初度適用

今回は、新リース会計基準を初めてIFRSを採用する企業にどのように適用するかに関して議論が行われた。

現在すでにIFRSを適用している企業が、新リース会計基準を適用する際の経過措置については、次の取扱いが暫定的に合意されている。

借手

- (a) リース料を支払う義務は、リース支払額を借手の追加借入率で割引いた現在価値として測定しなければならない。利用権資産(right of use asset)は、減損を反映するための調整を除き、負債と同じベースで測定しなければならない。
- (b) 単純なファイナンス・リースを除き、ファイナンス・リースに対しては、上記(a)の経過措置を適用しなければならない。オプションなどを含まない単純ファイナンス・リースの測定は、経過措置又は新基準適用後も変更しない。有形固定資産の再評価額は、単純ファイナンス・リースの資産の簿価として繰り越すことができる。

貸手

- (a) リース債権は、リース支払額の現在価値として測定しなければならない。割引率としては、貸手が借手に賦課するレートを用いなければならない。
- (b) 履行義務は、リース債権と同じベースで測定しなければならない。
- (c) 貸手は、従前に認識が中止されていた資産を、減損及び再評価を調整した減価償却後の原価で再認識しなければならない。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 初度適用企業には、すでにIFRSを採用している貸手及び借手に適用されるのと同じ経過措置が適用されなければならない。
- (b) 単純ファイナンス・リースに対する例外は初度適用企業には適用しない。単純ファイナンス・リースには、すべての他のリースに適用されるのと同じ会計基準が適用されなければならない。

##### (2)新リース基準の採用による他のIFRSの改訂

### IFRS第3号の改訂

新リース会計基準の導入により、企業結合によって取得され、IFRS第3号（企業結合）に基づいて会計処理されているリース契約をどのように会計処理するかについて議論が行われた。IFRS第3号（第14項及びB28からB30）では、オペレーティング・リースの場合、取得者（借手）は、資産及び負債を認識しないが、しかし、オペレーティング・リース契約が市場条件に比べて有利であれば無形資産を、不利であれば負債を認識しなければならないとされている（B29）。

議論の結果、取得日において、取得者（借手）は、取得したリース資産及び負債を新リース会計基準に従って測定しなければならないことが暫定的に合意された。このため、取得したリース資産及び負債を公正価値で測定することは求められない。これらに伴い、オペレーティング・リース契約が有利な場合の無形資産の認識、又は不利な場合の負債の認識を求める規定の削除を含めて、IFRS第3号が改訂されることになる。

### IAS第40号の改訂

投資不動産は、賃貸収益若しくは資本増価（capital appreciation）又はその両方を目的として保有する不動産と定義される。つまり、投資不動産の所有者は、その価値を不動産の売却又は賃貸により実現する。投資不動産の所有者が賃貸を通じてその価値を実現する場合、所有者は貸手となる。また、貸手が、投資不動産を直接保有せず、リースによって投資不動産を保有している場合でも、当該投資不動産を賃貸収益若しくは資本増価又はその両方を目的として保有する場合には、投資不動産の定義を満たしIAS第40号（投資不動産）を適用することができる。すなわち、主たるリース（head lease）契約によって入手した投資不動産を、さらにサブ・リースする場合には、このような取引を行っている企業は、主たるリース契約では借手であり、サブ・リース契約では貸手となる。そして、新リース会計基準を適用する場合、主たるリース契約で生じる利用権は、サブ・リース契約で利用されているため、投資不動産の定義を満たすことになる。このような場合の利用権（投資不動産）の会計処理に関して議論が行われた。

議論の結果、次の点が暫定的に合意され、これに基づいてIAS第40号が改訂される。

- (a) 企業が、公正価値モデルを採用する場合には、投資不動産に区分される利用権は、IAS第40号に従って、公正価値で測定することとし、新リース会計基準の当初認識時以降の規定は適用しない。
- (b) 企業が原価モデルを採用する場合には、利用権に対して、新リース会計基準を適用する。したがって、IAS第40号が原価モデルに対して求める、IAS第16号（有形固定資産）に基づく償却原価（depreciated cost）による測定という取扱いは適用されない。
- (c) 利用権が、公正価値で測定されている場合には、リース期間又は偶発リース料（「変動リース料」とも訳されることがある）（contingent rentals）の見積りの変更によって生じる支払賃借料債務への調整額は、当期純利益で認識される。

### **(3)利用権の再評価**

借手の利用権の再評価（revaluation）をどのように行うかについて議論が行われた。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 借手は、たとえ利用権に活発な市場がない場合にも、IAS第16号の再評価モデルを用いて、利用権の再評価を行うことを許容されるべきである。
- (b) 借手が、有形固定資産のある種類の自己保有資産の再評価を選択した場合には、借手は、リース資産（利用権資産）の再評価を行うことを許容されるべきである。
- (c) 借手がリース資産の再評価を選択した場合には、借手には、当該リース資産が属している有形固定資産の種類全体の再評価が要求されなければならない。

## **2．金融商品（分類及び測定 金融負債）**

今回は、金融負債に公正価値オプションを適用した場合の開示の変更及び金融負債に関する公開草案の公表について議論が行われた。

### **(1)公正価値オプションを適用した場合の開示の変更**

これまでのIASBの議論の結果、新金融商品会計基準では、金融負債の測定には、公正価値オプションにおける自分自身の信用リスクの変動をその他包括利益で認識する点を除いて、実質的にIAS第39号の測定を維持することが暫定合意されている。

#### **金融負債に対する公正価値オプションに関するこれまでの暫定合意**

公正価値オプションに関するこれまでの暫定合意は、次のとおりである。

- (a) 金融負債に対して公正価値オプションを適用するという取扱いを維持する。そして、現行IAS第39号の3つの適格要件（会計上のミスマッチの解消を目的とする、公正価値による業績管理で行われている及び金融負債が組込みデリバティブを含んでおり、全体を公正価値で測定する）を引き続き求めることとする。
- (b) 公正価値オプションを採用した場合には、公正価値変動のすべてを一旦当期純利益で認識し、かつ、自分自身の信用リスクの変動に帰属する部分はその他包括利益（OCI）で認識する（OCIで認識する金額と同額を当期純利益段階で差し引く表示（2段階表示）を行う）。
- (c) OCIで認識された金額は、当期純利益にリサイクルはしない。
- (d) この改訂は、完全遡及適用とする。

#### **今回の議論**

今回、これまでの暫定合意を前提とする場合、下記に示したIFRS第7号に基づく開示項目以外に追加すべき開示項目があるかどうか議論された。

追加開示事項に関する提案を説明する前に、まず、現行IFRS第7号の開示内容とこれ

が暫定合意によってどのようになるかを概観する。

現行のIFRS第7号(第10項及び第11項)では、公正価値オプションを採用した金融負債の信用リスクの変動に起因する公正価値の当該期中及び累積の変動額及びそれを決定する方法などに関する開示をしなければならないとされている。ところが、自分自身の信用リスクの変動に帰属する公正価値の変動部分はOCIで認識するという暫定合意によって、信用リスクに起因する公正価値のうち当期に発生した変動額は、包括利益計算書の表面(OCI)で表示されることになるので、開示要求のうち当期中の変動額に関する開示はIFRS第7号から削除されることになる。しかし、次のようなIFRS第7号の開示は、今後も維持されることになる。

- ・ 負債の信用リスクの変動に起因するFV変動の累積額(第10項(a))
- ・ 負債の計上額と、企業が債務の保有者に満期時に支払うことが契約上要求される金額との差異(第10項(b))
- ・ 負債の信用リスクの変動の影響を決定する際に使用された方法の情報と、その方法が表現の忠実性に沿っているかどうか(第11項)

今回、スタッフからは、次の2項目の開示を追加すべきことが提案された。

(a)自己の信用リスクの変動に起因する累積OCIバランスの当期実現額

(b)自己の信用リスクの変動に起因する累積OCIバランスの実現累計額

議論の結果、自己の信用リスクの変動に起因する累積OCIバランスの当期実現額についてのみ新規に開示を求めることが暫定的に合意された。累積OCIバランスの実現累計額の開示については、そのような金額の開示の必要性や、さらに、実現した変動累積額が資本の部の独立項目として表示され続けるかどうか明確でないことから(留保利益に振替えられることもあり得る)開示は求めないこととされた。

## (2)金融負債に対する公開草案の公表

今回で論点の議論が終了したので、公開草案の作成に着手することがスタッフに指示された。公開草案は、2010年5月に公表される予定である(コメント期間は60日)。なお、公開草案では、本提案の早期適用を許容する予定であるが、その際には、IFRS第9号(金融商品)など、すでに確定しているIAS第39号(金融商品：認識及び測定)の改訂も同時に適用しなければならないとされる予定である。

## 3. 金融商品(ヘッジ会計)

今回は、ボードメンバーからの要請に応じて、ヘッジ会計のフェーズで検討すべき重要課題を整理した資料が提供され、これについて議論が行われた。今回は、情報提供が目的で、暫定合意に達した事項はない。

スタッフからは、ヘッジ会計の検討に当たっては、現行のIAS第39号のヘッジモデル

の構成を基礎として、これまでの適用経験を経て、問題があると認定された特定の分野の改善を図ること及び複雑性を軽減することを目指すことが説明された。また、IAS第39号のヘッジ会計には、会計処理を貫く原則が存在しているので、これを明確化して基本原則として示すことも併せて説明された。

### 検討すべき重要課題

ヘッジ会計モデルの構成要素	検討すべき重要課題
全体的アプローチ	目的を設定し、原則を開発する
ヘッジ対象 適格性	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ リスク要素の指定（非金融商品を含む）</li> <li>➤ ヘッジ対象としてのデリバティブ</li> <li>➤ グループ、ネットポジション</li> </ul>
ヘッジ手段 適格性	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 買建オプション</li> <li>➤ 現金商品</li> </ul>
有効性 適格性	将来的・遡及的、定性・定量、閾値（threshold）
有効性 計測方法	どのように計測するか（ガイダンス）
指定解除・中止	強制適用・任意適用、制限
表示・開示	利用者のアウトリーチに基づく（関連付けた表示を含む）
公正価値ヘッジの手法	ヘッジ対象（の簿価）の修正
他プロジェクトからの影響	ハイブリッド資産を区分処理しない、減損、リサイクルなしのOCIを通じた公正価値評価の影響

## 4．保険会計

今回は、契約の境界及び 保険契約の認識の2つについて議論が行われた。

### (1) 契約の境界

今回は、既存の保険契約と新たな保険契約との境界（いつの時点で切り替わるのか）について議論された。

議論の結果、保険契約の境界は次のいずれかの時点（この時点までは旧契約が存続し、それ以降は新契約となる）であることが暫定的に合意された。

- (a) 保険者がカバーを提供することを要求されなくなった時点。
- (b) 保険者が特定の保険契約者のリスクを再評価する権利を有し、その結果、そのリスクを完全に反映する価格を設定できる時点。

### (2) 保険契約の認識

保険者と保険契約者が保険契約を締結する場合、契約の締結日からカバー期間の開始日の間のどの時点で、発行者は、保険契約に関する権利及び義務を認識すべきかが議論された。

議論の結果、保険者は、次のいずれか早い時点で保険契約から生じる権利及び義務を認識

すべきであることが、原則として、同意された。しかし、これらの規準をさらに改善することがスタッフに指示された。

- (a) 保険者が保険契約者に対して保証事象に関するカバーを提供するリスクを負った時点
- (b) 保険契約に署名した時点

## I A S B と F A S B の合同会議

### 1. 財務諸表の表示

今回は、公開草案のドラフトの作成過程で出てきた事項に関して議論が行われた。検討された論点及びそれに関する暫定合意は次のとおりである。

論 点	暫 定 合 意 の 内 容
異常又は頻繁に起こらない項目	米国会計基準では、異常又は頻繁に起こらない項目 (unusual or infrequent occurring item) の包括利益計算書での表示及び注記開示を求めている。これらの要求を公開草案に含めることが暫定合意された。
流動資産・負債の区分のためのガイダンス	公開草案には、財政状態計算書上で、どのように流動及び非流動に区分するのかに関するガイダンスは追加しない (公開草案の規定で十分) ことが暫定合意された。
金融負債の長短区分	I A S 第 1 号 (財務諸表の表示) 及び米国会計基準の間に金融負債の長短区分に関する取扱いに相違があるが、この問題は、別個のプロジェクトで扱うべきであり、この相違は残したまま公開草案を作成することが暫定合意された。
財政状態計算書における混合表示	I A S 第 1 号 (第 6 4 項) には、目的適合的な情報を提供できる限り、流動・非流動区分と流動性配列を併用することが認められている。この取扱いを公開草案でも引き継ぐことが暫定合意された。
キャッシュ・フローに関する補完的情報	キャッシュ・フロー計算書に直接法を用いる公開草案を準備中であるが、そこでは、営業利益 (operating income) と営業キャッシュ・フローとの間の調整表の開示が求められている。また、非現金取引に関する情報の開示も求められている。これらは、キャッシュ・フロー計算書の不可分の一部として表示し、注記で開示すべきでないことが暫定合意された。
その他の開示	I A S 第 7 号では次の開示を推奨しているが、公開草案では、このうち (a) のみを開示事項とすることが暫定合意された。なお、F A S B は、営業キャッシュ・フローをセグメントごとに開示することを公開草案で求めることとしている (I A S B は要求しない)。 (a) 将来の営業活動及び資本コミットメントの決済のために利用可能である未使用借入限度額の金額。 (b) 営業能力を維持するために必要とされるキャッシュ・フローを示す合計額と、区分して表示された、営業能力を増加させるためのキャッシュ・フローの合計額。 (c) 各報告セグメントの活動から生じるキャッシュ・フローの金額。
セクションと	ディスカッション・ペーパーでは、財政状態計算書、包括利益計算書及



<p>カテゴリーの同一順序での配列</p>	<p>びキャッシュ・フロー計算書におけるセクションとカテゴリーの表示は同一順序とすべきことが提案されていたが、公開草案では、次のようにすることが暫定合意された。</p> <p>(a) 財務諸表でのセクションとカテゴリーの表示順序については記述しない。</p> <p>(b) 企業は、財務諸表におけるセクションとカテゴリーを同一順序とするように努力すべきであるが、企業活動を最も理解できるように表示できる順序を選択しなければならない。また、企業は意味のある小計及び合計を表示することが許容される。</p>
-----------------------	---

## 2. 連結

今回は、多くの項目の議論が予定されていたが、他の優先プロジェクトの検討に時間を費やしたため、投資会社（investment company）についてのみ議論が行われた（ただし、投資会社に関する開示は議論されていない）。今回検討されなかった議題の多くは、その後、2010年5月4日に議論された。

今回の議論では、投資会社の定義及び経過措置について議論が行われた。

なお、これまで投資会社については、2010年2月に1度議論され、次の点が暫定合意されている。

- (a) 投資会社は、連結範囲の例外として、その保有し支配するすべての投資を公正価値で測定しなければならない。
- (b) 投資会社の定義は、現行の米国会計基準をベースにして開発する。なお、現行米国会計基準では、投資会社に適格であるためには、投資活動（資金を他の企業の投資することが企業の主たる活動である）、単位所有持分（所有持分が株式などの純資産の比例的な持分が配分される所有単位となっている）、資金のプール（投資家の資金がプールされて投資管理に利用される）及び報告企業（投資会社が主たる報告企業である）の4つの要素を満たす必要があるとされている。
- (c) 投資会社には、公正価値で測定されるその支配する企業に対する追加的な開示が求められる。

### (1) 投資会社の定義

今回、投資会社の定義として、次の内容が暫定的に合意された。

投資会社とは、次のすべての規準を満たす会社をいう。

- (a) 明確な事業目的：投資会社の明確な事業目的は、収益（current income）、資本増価（capital appreciation）、又はその両方を求めて投資活動を行うことである。
- (b) 出口戦略（exit strategy）：企業は、投資を回収するための識別された潜在的な出口戦略及びあらかじめ決められた時間（ある期間）を有している。

- (c) 投資活動：企業のほとんどすべての活動が、収益、資本増価、又はその両方を求める投資活動である。企業及びその関連会社は、他の投資家又は被投資会社と無関係な人が入手できない被投資会社からの便益を獲得してはならない。
- (d) 単位所有持分（unit ownership）：企業の所有持分が、投資単位（units of investments）によって表象されている。
- (e) 資金のプール：企業の所有者の資金が、所有者が集団として専門的な投資管理を活用できるようにプールされている。
- (f) 公正価値：すべての投資が、公正価値によって、管理され、その業績が評価されている（内部的にも外部的にも）。
- (g) 報告企業：投資会社は報告企業でなければならない。
- (h) 金融負債（debt）：投資会社の被投資企業への資金の提供者は、当該企業（投資会社）の他の被投資企業に対して、直接の請求権（direct recourse）を持っていてはならない。

このほか、投資会社が支配している投資を公正価値で測定するという投資会社の会計処理は、投資会社の親会社の連結財務諸表においてもそのまま維持することが暫定的に合意された。

## (2)経過措置

従来は投資会社とみなされていなかった会社が、新たな投資会社の定義を満たす場合、当該会社は、その支配する投資を、改訂された連結に関する規定を初めて適用する日の公正価値で認識しなければならない（これによる調整は留保利益に対して行う）。

## 3．リース

今回は、セールス・アンド・リースバック、貸手の履行義務、サブ・リースの会計処理、資産の減損に関する貸手の会計処理、土地の長期リースの会計処理、購入オプションの貸手の会計処理、現金リース料支払額の開示及び貸手の開示について議論が行われた。

### (1)セール・アンド・リースバック

セール・アンド・リースバック取引については、原資産（リース資産）の売却及び同一資産のリースバックと見るか、金融取引と見るかという2つの考え方がある。どのようなときに、この2つの見方が適用されるのかについて議論が行われた。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 原資産が売却されたと決定された場合に、セール・アンド・リースバック取引は、金融取引ではなく、原資産の売却及び同一資産のリースバックとして扱う。ここで、原

資産が売却されていると判断されるのは、契約の満期において、原資産の支配が移転し、かつ、些細なものを除き、原資産のすべてのリスク及び便益が買手（貸手）に移転する場合である。

- (b) セール・アンド・リースバック取引が売却として会計処理することが適格とされた場合で、売却と同一資産のリースバックが公正価値で行われている場合には、当該取引から生じた損益は、繰延べるべきではない（その時点で認識する）。もし、売却と同一資産のリースバックが公正価値で行われていない場合（例えば、売手（借手）が市場価格より高価な価格で売却を行って現金を受け取り、その後、市場価格より高いリース料を支払うような取引）には、資産、負債、認識された損益を調整して、現在の市場の賃借料が反映されるようにする。すなわち、公正価値で行われていない取引の場合、当該取引から生じる損益を繰延べるという処理は行わない。

## (2)貸手の履行義務

貸手の会計処理に関しては、FASBは履行義務モデル（リース契約が締結されても原資産はそのまま認識し続け、さらに、リース債権と履行義務を認識するモデル）を支持し、IASBは認識の中止モデル（リース契約の締結により原資産の認識の中止を行い、代わりにリース債権を認識するモデル）を支持している。今回は、履行義務モデルにおける履行義務をリース契約開始後にどのように償却していくかに関して議論が行われた。認識の中止モデルについては、2010年5月以降に議論される予定である。

議論の結果、履行義務の償却は、リース資産を借手が利用するパターン（例えば、リース期間又は利用時間）に基づいて、規則的かつ合理的な方法（systematic and rational manner）で行われるべきことが、暫定的に合意された。また、リース契約開始時に収益（又は損益）を認識すべきかどうか（例えば、製造業を営む企業がリース事業も行っている場合）などについて、さらに検討することがスタッフに指示された。

## (3)サブ・リースの会計処理

ここで議論されているのは、主たるリース（head lease）契約によって入手したリース資産を、さらにサブ・リースする場合で、このような取引を行っている企業は、主たるリース契約では借手となり、サブ・リース契約では貸手となる。このような場合における当該企業（中間の貸手）のサブ・リースの会計処理及び財務諸表における表示について議論された。なお、ここでの議論では、貸手のリースの会計処理として履行義務モデルが採用された場合が前提とされている。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 中間の貸手は、主たるリース契約の借手として、主たるリース契約から生じる資産（利用権資産）及び負債（リース料支払義務）を新リース会計基準に基づいて認識しなければならない。中間の貸手は、サブ・リースの貸手として、新リース会計基準（履行義務

モデル)に基づいて、サブ・リース契約から生じる資産(リース債権)及び負債(履行義務)を認識しなければならない。

- (b) 中間の貸手は、主たるリース契約から(借手として)生じる資産(利用権資産)及び負債(リース料支払義務)及びサブ・リース契約から(貸手として)生じる資産(リース債権)及び負債(履行義務)を、財政状態計算書上で、主たるリースから生じるリース料支払義務は独立した負債として、他の一般の負債に含めて表示し、それ以外のリース資産及び負債(主たるリースから生じる利用権資産、サブ・リース契約から生じるリース債権及び履行義務)はまとめて1つの小計を示して表示しなければならない(下記参照)。

資産

.....

利用権資産(主たるリース)

リース債権(サブ・リース)

履行義務(サブ・リース)

小計(上記3つの小計)

負債

.....

リース料支払義務(主たるリース)

.....

負債合計

- (c) 中間の貸手は、重要なサブ・リースの性質及び金額について、財務諸表で開示を行わなければならない。

**(4)資産の減損に関する貸手の会計処理**

ここでは、貸手の会計処理に当たって、履行義務モデルを採用した場合における減損について議論を行っている。履行義務モデルでは、貸手は、原資産とリース債権という2つの資産を有する。受取債権に関する約定キャッシュ・フローはリース契約によって生じるが、それは原資産の使用によって生じると期待される経済的便益を主として反映する。そのため、原資産の経済的便益はあたかも、実質的に、2つの資産の測定に含まれているように見える。したがって、原資産が分離されて評価される場合、リース期間におけるキャッシュ・フローは貸手の受取債権として認識されていることから、原資産は減損していると主張し得る。このようなことから、リースに関連する貸手の資産の減損を認識する際に、次の2つの考え方が考えられる。

- (a) 原資産と履行義務の純額を1つの減損測定単位と捉え、これに加えて、リース債権を独

立した単位と考える見方。この見方によると、前者は、非金融資産の減損に関する規定に従って減損を判定することになり、後者は、金融資産の減損に関する規定に従ってリース債権の減損を判定することになる。

- (b) 原資産、履行義務及びリース債権すべてを1つの減損測定単位としてネットで捉える見方。これに対して、非金融資産の減損に関する規定を適用し、正味の減損額を測定することになる。

議論の結果、上記(a)の考え方が暫定的に合意された。リース債権の減損がまず測定されることになる。原資産の減損をどのように測定するかに関しては、さらに検討することがスタッフに指示された。

#### **(5)土地の長期リースの会計処理**

2010年2月会議で、超長期の土地リースは、購入又は売買取引とは考えないことに暫定合意しているが、同時に、スタッフに対して、超長期の土地リースを新しいリース会計基準から除外する規準を開発することが指示されていた。

その後、スタッフは、関係者からの意見も聴取した上で、検討を行い、今回、これらの分析を踏まえて、超長期の土地リースを新リース会計基準から除外しないことが提案された。議論の結果、スタッフの提案が暫定的に合意された。

#### **(6)購入オプションの貸手の会計処理**

貸手の会計処理で履行義務モデルを採用する場合における貸手の購入オプションの会計処理が議論された。ここで、購入オプションとは、借手に、特定日以後にリース資産を購入するオプションを与えるものであり、当該オプションの行使価格は、割安価格である場合も、公正価値又は固定価格である場合もある。

FASBとIASBは、借手が行う購入オプションの会計処理については暫定合意に達しており、購入オプションは究極の更新オプションとみることができるとしている。このため、購入オプションに関する会計処理は、リースを延長又は解約するオプションについての会計処理と同様であるべきであるとされている。

議論の結果、購入オプションの貸手の会計処理は、更新オプション又は解約オプションの貸手の会計処理と同じであるべきだという考え方に基づいて、次のように会計処理することが暫定的に合意された。

- (a) 購入オプションは、別個の資産として認識してはならない。
- (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額に基づき認識されなければならない。したがって、貸手は、購入オプションが行使される可能性が50%超かどうかを決定する。貸手が、権利行使される可能性が50%超であると判断した場合には、貸手のリース債権には、購入オプションの行使価格が含まれる。

- (c) 購入オプションの権利行使の可能性は、報告日ごとに再評価される。その際に、購入オプションが権利行使されることを示唆する事実や状況に変化がない限り、すべてのリースについての詳細な調査は求められない。
- (d) 購入オプションの権利行使の再評価から生じるリース債権の変動は、履行義務の調整として認識される。
- (e) 貸手の履行義務は、貸手が借手に提供する原資産の費消パターンを表すような方法で、リース期間にわたって収益として認識する。購入オプションに関連する貸手の履行義務は、購入オプションの権利行使が行われるまで、収益として認識しない。

#### **(7)現金リース料支払合計額の開示**

2010年3月の共同会議で、FASBとIASBは、借手の開示として、リース契約から生じる借入額の現金支払額及び支払利息の双方は、キャッシュ・フロー計算書においては、財務活動として分類し、それぞれ独立して表示することに暫定合意している。その際、一部のボードメンバーから、両者の合計額、すなわち、その期間に支払われた現金リース料の合計額を借手の財務諸表に表示又は開示されるべきだとの指摘があった。今回は、これを受けて、現金リース料支払合計額を開示すべきかどうか議論された。

議論の結果、現金リース料支払合計額を財務諸表上で開示する必要はないことが暫定的に合意された。しかし、借手の支払義務の期首から期末までの異動状況の調整表の一部として、各期の現金リース料支払合計額を提供することができる。

#### **(8)貸手による表示**

今回は、履行義務モデルを前提とした場合の貸手の開示について検討が行われた（今後、必要に応じて認識中止モデルを前提とした開示が議論される）。

議論の結果、開示に関する原則を含め、次の点が暫定的に合意された。(a)は開示原則を示し、(b)から(h)は具体的な開示項目を示している。

(a) 開示原則：企業は、次のような質的及び量的な財務情報を提供する。

- ・ リース契約から生じた、財務諸表で認識された金額を識別し説明することができる情報。
- ・ 利用者が、リース契約から生じるキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性の性質や程度、企業がどのようにキャッシュ・フローを管理しているかについて、評価できるような情報。

(b) リース契約が、収益、当期純利益又は資産の観点から、貸手の事業活動の重要な一部である場合には、リース契約の性質について、次の事項を含む分解情報を開示する。

- ・ リース契約に関する全般的説明
- ・ 更新、解約及び購入オプションの存在及び条件
- ・ 偶発リース料がリース債権及び履行義務の簿価に及ぼす影響がどのように決定さ

れたかに関する記述

- ・ 発生した当初直接費用

- (c) リース資産に関する現行の開示規定に加えて、リース契約によってリース資産に生じた制約の記述及び残価保証の存在及び条件に関する記述を行う
- (d) リース債権に関して、年次ベースでの満期情報を、5年以内については1年ごとに、5年超は合計で開示する。さらに、契約上のリース債権額 (contractual receivable) と合計のリース債権額 (total receivable) を比較する形で開示する (例えば、5年のリース契約に、その後2年の更新オプションがついている場合、契約上のリース債権には5年分の債権が、合計リース債権には7年分の債権が開示される)。なお、貸手には、リース債権の公正価値の開示は求められない。

	Contractual receivable CU	Total receivable CU
2010	XX	XX
2011	XX	XX
2012	XX	XX
2013	XX	XX
2014	XX	XX
Thereafter	XX	XX
Total	XXX	XXX

- (e) 履行義務については、収益認識プロジェクトで要求される履行義務に関する開示情報を開示する。
- (f) リース債権と履行義務については、期首から期末までの変動に関する要因ごとの調整表を開示する。調整表は、財務諸表の表示プロジェクトで検討している分解原則に準拠して作成する。スタッフに対して、変動要因ごとの調整額を総額又は純額のどちらで開示すべきか (例えば、オプション、偶発リース料及び残価保証の見積りの変更による豪華と減少) について検討することが指示された。

	Performance obligation CU	Lease receivable CU
Balance at 1 January 20X0	XXXX	XXXX
Changes in estimates		
From:		
Options	XX	XX
Contingent rentals	XX	XX
Residual value guarantees	XX	XX
<hr/>		
Additional obligation/receivable	XXX	XXXX
Impairment		(XXX)
Satisfaction of P.O.	(XXX)	
Cash receipts to satisfy receivable		(XXX)
Interest accrued on the receivable		XXX
Disposal of receivable		(XXX)
<hr/>		
Balance at 31 December 20X0	XXXX	XXXX

(g) I F R S 第 7 号 (金融商品 : 開示) に基づくリース債権に関連するリスクに関する情報を開示する。

(h) 貸手は、短期リースに対して簡便な会計処理を適用している場合には、その事実、及び簡便法を適用して財政状態計算書において認識されている資産・負債の総額を開示する。なお、ここで短期リースとは、最長リース可能期間が 12 ヶ月以内のものを指す。貸手は、通常リースに関する詳細な情報を有していることから、短期リースについて簡便法の適用を認めることに対しては異論もあったが、2010 年 1 月の共同会議で、貸手に対してもオプションを付与することが決定されている。

#### 4 . 保険会計

今回は、 マージン及び 割引率の 2 つについて議論が行われたが、ここでは、マージンに関する議論のみを紹介する。

##### (1) マージン



現在、マージンに関する2つの考え方が議論されている。1つは、残余マージン（residual margin）という考え方であり、もう1つは、複合マージン（composite margin）という考え方である。IASBは前者を支持し、FASBは後者を支持している。いずれの考え方も、保険者が引き受けた保険契約を自ら履行するという前提の下で、保険者が負っている履行義務の価値（履行価値（fulfillment value））を計算するための方法である。今回、両者の見解が一致しないため、公開草案において2つの見解を併記することも視野に、2つのアプローチ（残余マージン・アプローチ及び複合マージン・アプローチ）について議論が行われた。

### **残余マージンと複合マージン**

保険契約プロジェクトでは、契約開始時点で、保険負債の金額を測定するために、ビルディング・ブロック・アプローチが採用されている。このアプローチでは、将来の予想キャッシュ・アウト・フローを見積り、それを貨幣の時間的価値を反映して割引いて現在価値を計算し、さらに、実際のキャッシュ・アウト・フローが予想と異なるかもしれないリスクに対する補償（リスク調整又はリスク・マージン）を加えて、保険負債を計算する。

このようにして計算された契約当初の保険負債の金額と将来の受取保険料の期待現在価値との差額が残余マージンとして認識される。残余マージンは、契約当初に保険契約から損益が生じないように、逆算で求められた金額ということができる。

一方、ビルディング・ブロック・アプローチの第3の要素である「実際のキャッシュ・アウト・フローが予想と異なるかもしれないリスクに対する補償（リスク調整又はリスク・マージン）」を除外して保険負債を計算すべきであるという考え方がある。この考え方では、第1及び第2の要素に基づいて計算された保険負債こそが、保険者が自ら保険リスクを履行する際に見込まれる負債の価値であり、第3の要素を保険負債の計算に含めることは、もし、保険者が予想したとおりのキャッシュ・アウト・フローが起こった場合には利益となる要素を、保険負債として認識していることになり、適切ではないと考えている。このように、残余マージンを支持する考え方では、リスク調整（リスク・マージン）を、独立した要素として捉えるが、複合マージンを支持する考え方では、リスク調整を独立の要素とは考えずに、残余マージンと一体として（すなわち、複合マージンとして）捉えるべきだと考えている。

### **残余マージン・アプローチ（とリスク調整）**

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) IASB及びFASBは、リスク調整の目的及びその他のガイダンスをさらに開発することをスタッフに指示した。
- (b) 残余マージンは、保険負債の中に表示すべきである（保険負債ではない別個の負債として表示しない）。
- (c) 残余マージンに対して、時間の経過に伴う利息を付加すべきか否かについては、IASB

は、利息を付加すべきであると、F A S B は、利息を付加すべきでないと暫定合意した。

### 複合マージン・アプローチ

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 保険契約の当初測定がマイナスの初日の差額となる場合、次のとおりとする。
- ・ 保険者は、当該差額（損失）を即座に損益に認識すべきである。
  - ・ この際、初日の損失は、契約当初に、キャッシュ・アウト・フローの期待現在価値が受取保険料の期待現在価値を超過する場合にのみ発生する。つまり、複合マージン・アプローチでは、初日の損失が存在するか否かを決定するにあたって、別個のリスク調整は含まれない。
- (b) 複合マージンの取扱いは次のとおりとする。さらに、複合マージンを再測定するアプローチについて調査することをスタッフに指示した。
- ・ カバー期間（保険者が保険カバーを提供する期間）及び保険事故処理期間（保険者が保険金を支払うと期待される期間）の両方にわたって解放されるべきである。
  - ・ 複合マージンは、保険負債の中に表示されるべきである（保険負債ではない別個の負債として表示しない）。
  - ・ 別個に開示されるべきである。
- (c) 複合マージンに対して、時間の経過に伴う利息を付加すべきか否かについては、I A S B は、利息を付加すべきであると、F A S B は、利息を付加すべきでないと暫定合意した。

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。