



IASB会議報告（第108～110回会議）

国際会計基準審議会理事 やま だ たつ み 山田 辰己
 ※ IASB：国際会計基準審議会



IASB本部ビル（ロンドン）

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108回及び第109回の臨時合同会議が、それぞれ2010年2月2日及び2月10日にテレビ会議で開催された。また、2010年2月15日から19日の5日間にIASB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。

第108回会議では、①包括利益計算書を一計算書とするためのIAS第1号（財務諸表の表示）の改訂、②リース及び③金融商品（ヘッジ会計）

が議論された。なお、当初、金融商品の資本と負債の区分プロジェクトについても議論する予定であったが、時間の制約のため、議論されなかった。本稿では、これらの内容を紹介する。

第109回会議では、①保険会計、②金融商品（分類及び測定—金融負債）及び③年次改善が議論された。本稿では、②での議論の内容を紹介する。

第110回会議でのIASBの議論では、①退職後給付、②認識の中止、③連結、④ジョイント・ベンチャー及び⑤料金規制活動（rate regulated activities）が議論された。

一方、FASBとの合同会議では、⑥収益認識、⑦公正価値測定、⑧財務諸表の表示、⑨連結、⑩リース、⑪金融商品（分類及び測定：金融負債）、⑫金融商品の資本と負債の区

分、⑬金融商品（ヘッジ会計）、⑭保険会計が議論された。合同会議では、教育セッションとして、認識の中止プロジェクトに直接関係はないものの、これと関連する金融資産と金融負債の相殺権（マスター・ネットティング契約）について議論が行われた。

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4名（レスリー・シードマン氏は欠席）がテレビ会議で参加した。本稿では、これらのうち、②から④、⑥、⑧及び⑩から⑫までの議論の内容を紹介する。本会議のより詳しい解説は、公益財団法人財務会計基準機構（企業会計基準委員会）の会員専用ホームページで入手できるので、興味のある方はそちらも参照していただきたい（<http://www.asb.or.jp/>）。

第108回臨時会議（2010年2月2日）

1 包括利益計算書の改訂（一計算書方式の導入）

今回は、包括利益計算書を一計算

書として表示するためのIAS第1号の改訂が議論された。一計算書にすることによって、包括利益計算書では、当期純利益が途中段階の利益と

して表示され、さらに、当期純利益の後にその他包括利益が示され、末尾が包括利益となる。このような改訂を財務諸表の表示プロジェクトと

は別に行うこととしたのは、次の理由による。

(a) FASBが、金融商品会計基準の改訂のための公開草案を2010年3月中に公表予定で、その中で包括利益計算書を一計算書方式のみに限定する提案を行うので、それと平仄を合わせる。

(b) 退職後給付プロジェクトでは、年金費用を、勤務、財務費用及び再測定と3つに分解表示する公開草案を2010年3月に公表する予定としている。その中で、「再測定」をその他包括利益で表示することを検討しているが、包括利益計算書を一計算書方式とすることによって、分解表示の全容を示すことができる。

議論の結果、包括利益計算書を一計算書方式のみとすることが暫定的に合意された。さらに、IFRSでは、リサイクルされないその他包括利益があるため、その他包括利益のセクションは、認識の中止に伴ってリサイクルされるものとそうでないものをそれぞれまとめて表示することも、暫定的に合意された。また、FASBは、その他包括利益と当期純利益との間のリサイクルに際しては、その他包括利益が当初表示されたのと同じレベルの詳細度で表示することが、暫定的に合意された。

なお、この改訂に関する公開草案の公表時期に関して、既に上記(a)及び(b)で触れているように、FASBの金融商品会計基準の改訂のための公開草案及びIASBの退職後給付に関する公開草案と同時（2010年3月を予定）に公表することが、暫定的に合意された。

2 リース

今回は、リースの定義について議論が行われた。

スタッフからは、リースの定義について、「リースは、貸し手が、通常の場合、ある特定の期間にわたって、支払いとの交換によって、特定の資産の利用権を引き渡す契約である。」という提案が示された。これを基に議論が行われた。

議論の結果、次の点が、暫定的に合意された。

(a) リースの定義は、有形固定資産のみに限定しないが、現在検討中の新しいリース会計は、有形固定資産以外の資産には適用しない。

(b) リースは、契約の一種として定義する。

(c) リースは、資産を利用する権利を引き渡すものでなければならない。

(d) 次の場合に、資産の利用権が引き渡される。

(i) 契約が、「特定の資産 (a specified asset)」を利用する権利を引き渡している。新しいリース会計基準では、「特定の資産」には何が該当するかに関する追加ガイダンスを提供する。

(ii) 契約が、原資産の利用を支配する権利を引き渡している。いつ、契約が原資産の利用を支配する権利を引き渡すのかに関する現行ガイダンスは、新しいリースの要求の中に含まれることになる。しかし、その意味を明確にするため、文言の修正が行われる。

(e) リースは、ある期間にわたるものである。

(f) リースの定義では、資産を利用する権利が、対価と交換に引き渡されることを明確に記述すべきである。

これを受けて、既述のリースの定義は、次のように改訂することが、暫定的に合意された。

「リースは、ある特定の期間にわたって、対価との交換によって、特定の資産の利用権が引き渡される契約である。」

3 金融商品（ヘッジ会計）

今回は、①ヘッジ会計の目的及び②リスクの構成要素のヘッジのヘッジ対象としての適格性について、議論が行われた。

(1) ヘッジ会計の目的

ヘッジ会計の目的を、どのように設定するかについて議論が行われた。この問題は、IASBは既に2010年1月に議論しているが、今回は、FASBと合同で議論された。今回は議論が行われたのみで、ヘッジ会計の目的に関連して暫定合意された事項はない。

スタッフからは、次の2つのヘッジ会計目的案が示された。

(a) ヘッジ会計の目的は、企業のリスク管理とその財務報告との間の関連を提供するものでなければならない。ヘッジ会計は、ヘッジ手段の文脈から情報を提供すべきであり、それによって、ヘッジ手段の目的及びその効果に関する見方を伝達できる。

(b) ヘッジ会計の目的は、①デリバティブ（又はその他のヘッジ手段）の会計とヘッジ対象の会計との間の矛盾 (anomalies) を緩和し、②キャッシュ・フロー・リスクを緩

和するために、用いられているデリバティブ・ヘッジ手段に生じている損益の認識のタイミングを管理するものでなければならない。

(2) リスクの構成要素のヘッジ（ヘッジ対象としての適格性）

ヘッジ会計目的に関する上記2つのアプローチのいずれにおいても、リスクの構成要素（リスクごとの分離（bifurcation-by-risk））がヘッジ対象として許容されるかどうかに関して議論が行われた。

議論の結果、IASBは、金融商品に対しては、リスク構成要素が、ヘッジの有効性を判断する観点から、個別に識別可能であり、かつ、測定可能であるならば、リスク構成要素に対するヘッジ会計を許容すべきことに暫定的に合意した。非金融商品に対しても、同様な取扱いをすることに対する支持は多かったが、この点については暫定合意されていない。一方、リスク構成要素へのヘッジ会計の適用のため、ヘッジの有効性を

判断する観点から、リスク構成要素が、個別に識別可能であり、かつ、測定可能であるべきであるというアプローチをさらに検討することが、スタッフに指示された。

FASBは、金融商品に対してリスクごとの分離アプローチを開発することに暫定的に合意し、スタッフに対して、そのアプローチの検討を行うことを指示した。

第109回臨時会議（2010年2月10日）

金融商品（分類及び測定—金融負債）

今回は、金融負債に関する議論が行われた。スタッフからは、金融負債を次の3つに分け、それらの会計処理について議論を行う予定であることが示され、今回は、そのうち、カテゴリーA及びBの会計処理が議論された。

- ・ **カテゴリーA**：契約キャッシュ・フローを支払うことを目的として保有されない金融負債（すべての単独のデリバティブ及びトレーディング目的で保有されるすべての負債）
- ・ **カテゴリーB**：契約キャッシュ・フローを支払うために保有され、かつ、「バニラタイプではない」（仕組まれた）契約キャッシュ・フローという特徴を持つ金融負債（例えば、支払いが株式指標にリンクする満期まで保有する自分自身の負債）
- ・ **カテゴリーC**：契約キャッシュ・フローを支払うために保有され、かつ、バニラタイプの契約キャッ

シュ・フローの特徴を持つ金融負債カテゴリーBでは、自分自身の信用リスクをどのように取り扱うのが焦点とされ、次の4つの考え方が議論された。

- ・ **代替案A**：自分自身の信用リスクの影響を分離し、公正価値を構成する他の構成要素の変動とは別に会計処理を行う。
- ・ **代替案B**：金融商品をホスト契約と組込みデリバティブに分離する。
- ・ **代替案C**：金融商品全体を償却原価で測定し、公正価値を財政状態計算書上、括弧書きで表示する。
- ・ **代替案D**：金融商品全体を公正価値で測定し、公正価値変動の全体をその他包括利益で表示する。

議論の結果、次の点が、暫定的に合意された。

- (a) 契約キャッシュ・フローを得ることを目的として保有されるのではない金融負債（カテゴリーAに該当）は、公正価値で測定し、その変動を損益で認識しなければな

らない（従前の暫定合意の確認）。

- (b) IASBは、契約キャッシュ・フローを支払うために保有され、かつ、「バニラタイプではない」（仕組まれた）契約キャッシュ・フローという特徴を持つ金融負債（カテゴリーBに該当）は、ホスト契約と組込みデリバティブに分解しなければならないこと（代替案B）に暫定的に合意した。これらの構成要素は、独立して測定される。

- (c) FASBは、契約キャッシュ・フローを支払うために保有され、かつ、組込みデリバティブを含む金融負債（カテゴリーBに該当）で、FASBの現在の金融商品に関する新しい考え方では、公正価値で測定され、その変動を当期純利益で認識される金融負債に関して、暫定合意を行わなかった。FASBは、契約キャッシュ・フローを支払うために保有され、かつ、バニラタイプの契約キャッシュ・フローの特徴を持つ金融負債に含まれる自分自身の信用リスクの変動をどのように取り扱うかについて、最初に検討を行うこととした（FASB

の新しい考え方では、このような変動は、その他包括利益で認識される)。

第110回会議 (2010年2月15日から19日)

IASB会議

1 認識の中止

認識の中止に関する公開草案に対して受領したコメントの検討が続いているが、今回は、①譲渡の定義の削除及び適用ガイダンスの追加、②経済的便益の意義、③現先取引への例外的取扱い及び④経済的便益へのアクセス(具体的取引に対する認識の中止原則の適用による分析)について議論が行われた。ここでは、最初の3点についての議論を紹介する。

(1) 譲渡の定義の削除及び適用ガイダンスの追加

現在検討中の認識の中止の原則は、譲渡人が、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経済的便益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というものである。言い換えると、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経済的便益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ことになる。

このような方向で議論を行っているため、公開草案に含まれていた「譲渡 (transfer)」の定義を削除しても基準に支障はなく、むしろ、提

案された定義に関連して寄せられたコメントで指摘された懸念に対して、適用ガイダンス(application guidance)を提供すべきであるという提案がスタッフからなされ、議論が行われた。

議論の結果、スタッフの提案どおりに進めることが、暫定的に合意された。

(2) 経済的便益の意義

既に触れた「譲渡」の定義に関連して、このプロジェクトで用いられている「経済的便益」に議決権(voting rights)や引受権(subscription rights)といった非財務的便益が含まれるかどうかを明確にすべきとの指摘が、コメントとして寄せられた。この指摘は、譲渡の定義を削除したとしても、現在検討中の認識の中止原則の下でも明確にする必要があるため、今回議論が行われた。現在検討中の認識の中止原則の下では、譲渡人が譲渡前に有していた経済的便益のすべてを譲渡後に有していなければ、資産全体の認識の中止が求められるので、議決権などの非財務的便益が経済的便益に含まれるとなると、議決権だけを譲渡した場合にも、金融資産全体の認識の中止が行われることになる。そして、その時点で、議決権以外の経済的便益は、新たに取得した金融資産として取り扱われることになる。

議論の結果、もし、IAS第39号

(金融商品：認識及び測定)において、非財務的便益を区分して認識することを求められない限り、「経済的便益」には、財務的便益及び非財務的便益の双方を含むと理解することが、暫定的に合意された。

(3) 現先取引に対する例外的取扱い

現在検討中の認識の中止原則の下では、現先取引のように、譲渡人が譲渡前に認識していた資産の経済的便益のすべてを譲受人に譲渡する取引では、当該有価証券の認識の中止が行われる。したがって、この考え方の下では、現先取引は、有価証券の売却取引とそれと同時に有価証券を買い戻す先渡契約が締結されたものとして会計処理することになる。この取扱いに対しては、大多数のコメントが、このような取扱いは経済実態を反映しておらず、現先取引は、有価証券を担保とした借入取引(secured borrowing)として会計処理することが適切であると指摘していた。これを受けて、今回、現先取引及びそれに類似する取引に対して、認識の中止原則の例外を設けることが議論された。

議論の結果、次のような「実質支配アプローチ (effective control approach)」を採用することが、暫定的に合意された。実質支配アプローチの下では、契約によって譲渡人が、譲渡した金融資産を譲渡人から買い戻す又は償還する権利と義務を負っており、次のすべての条件を満たす場合には、譲渡資産に対する実質的支配が維持されていると考え、担保

付借入として取り扱うことになる。

(a) 買い戻される又は償還される金融資産は、譲渡された金融資産と同一又は実質的に同一 (the same or substantially the same) であること。

(b) 契約では、譲渡された金融資産を満期前に、固定価格又は決定可能な価格で買い戻す又は償還するものであること。

(c) 当該契約は、譲渡取引と同時に又はそのような意図で締結されていること。

また、今後、米国財務会計基準書 (SFAS) 第166号 (金融資産の譲渡の会計処理—SFAS第140号の改訂) にある実質的支配に関するガイダンスとできるだけ内容を統一するための努力が行われることになる。

2 連結

今回は、①連結、関連会社及びジョイント・ベンチャーに共通する開示を包括的に取り扱う開示基準の新設及び②非連結仕組み企業 (unconsolidated structured entities) について議論が行われた。

(1) 包括的開示基準の新設

現在、ジョイント・ベンチャーに関する公開草案ED 9及び連結範囲に関する公開草案ED10に関する検討が行われているが、両者の開示要求には、類似点や重複するものがあり、これらを1つにまとめることで、より効率のよい開示が可能となる可能性があり、スタッフから、報告企業が他の企業と有する関係のうち、IAS第39号及びIFRS第9号で規定される以外のものをカバーする、包括的開示基準を開発することが提案された。

議論の結果、連結、関連会社及びジョイント・ベンチャーに関する開示をまとめた包括的開示基準を開発することが、暫定的に合意された。

(2) 非連結仕組み企業

ED10第48項(d)及び適用ガイダンスB38からB47では、財務諸表の利用者が、報告企業が支配していない仕組み企業に対する報告企業の関与の性質及びそれに関連するリスクを評価できるような情報の開示を求めている。これに対して、多くのコメントでは、支配していない仕組み企業に関する開示要求に反対していた。これを受けて、この開示を求めるかどうか議論された。

議論の結果、このような情報開示は有用であると判断され、公開草案で提案している開示を求めることが改めて確認された。なお、この開示は、既に触れた包括的開示基準の中に統合されることとなる。

3 ジョイント・ベンチャー

今回は、①範囲及び②共同支配の喪失について議論が行われた。

(1) 範囲

ジョイント・ベンチャーに関する公開草案ED 9には、ベンチャー・キャピタル組織又はミューチャルファンド、ユニットトラスト及び投資連動型保険ファンドを含むその他の類似企業 (以下「ベンチャー・キャピタル等」という。) が保有するジョイント・ベンチャーに対する持分のうち、IAS第39号に従って、当初認識時に損益を通して公正価値で測定するものとして指定されたか又は売買目的保有に分類されるものには、ED 9を適用しないという範囲除外規定がある。

これに対して、スタッフから、ジョイント・ベンチャーに関するIFRSは、すべての企業が保有するジョイント・ベンチャーに適用するようすべきで、その上で、ベンチャー・キャピタル等が保有するジョイント・ベンチャーに対しては、公正価値による測定を求めることに改訂することが提案された。これは、ベンチャー・キャピタル等が保有するジョイント・ベンチャーに対する投資が、ジョイント・ベンチャーの定義を満たすのに、ジョイント・ベンチャーに関するIFRSから除外されるのは論理的ではなく、むしろ、ジョイント・ベンチャーに関するIFRSに含めた上で、測定に当たって、持分法を適用するジョイント・ベンチャーと公正価値で測定するジョイント・ベンチャーがあるという基準の体系とする方が合理的であると考えられたための提案である。

議論の結果、スタッフの提案どおりとすることが暫定的に合意された。また、さらに、IAS第28号 (関連会社投資) の第1項にも同様の規定 (ベンチャー・キャピタル等の保有する関連会社投資で、当初認識時に損益を通して公正価値で測定するものとして指定されたか又は売買目的保有に分類されるものはIAS第28号の範囲から除外されている) があるので、この暫定合意を受けて、同様の改訂を行うことが、暫定的に合意された。

(2) 共同支配の喪失

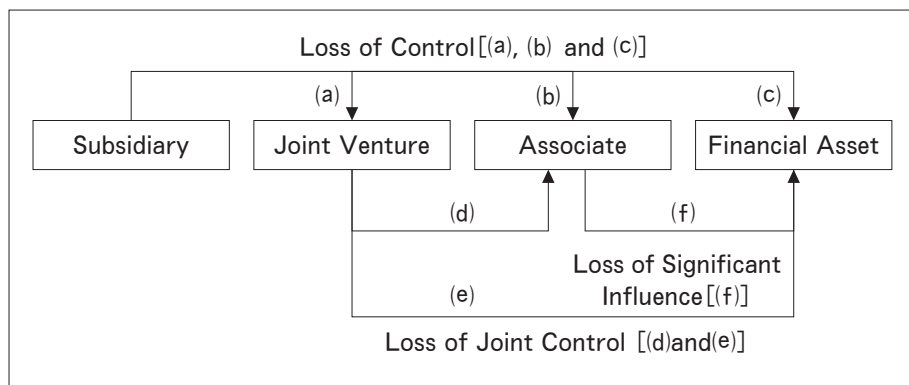
① 重要な経済事象の再定義

ED 9では、共同支配の喪失後も持分法を適用する場合を除き、共同支配の喪失時に従前の投資を公正価値で測定し、その差額を当期純利益で認識することを提案している。現

行IAS第27号（連結及び分離財務諸表）、IAS第31号（ジョイント・ベンチャー）及びIAS第28号においては、支配の喪失、共同支配の喪失及び重要な影響の喪失は、いずれも当該投資の性質を変える「重要な経済事象」と考えており、その時点で、当該投資をその時点の公正価値で測定することとしている。このように、ED 9において、共同支配の喪失後も持分法を適用する場合は、「重要な経済事象」の例外として位置付けられている。今回、この例外的取扱いを例外として理解するのではなく、

支配の喪失、共同支配の喪失及び重要な影響の喪失を、「重要な経済事象」と考える現行規定自体を再考する提案がスタッフから示され、議論が行われた。

下記の図は、IAS第27号、IAS第31号及びIAS第28号の現行規定に従って、「重大な経済事象」が生じる場合を示している。(a)から(c)は支配の喪失、(d)及び(e)は共同支配の喪失、そして(f)は重要な影響の喪失を示している。ED 9で持分法を適用する場合の例外としているのは、(d)の場合である。



スタッフからの提案は、「重大な経済事象」という用語は、グループの境界に対する変化をもたらす場合（すなわち、(a) から(c)で示す支配の喪失と支配の獲得）のみに限定すべきであるというものである。これによって、共同支配の喪失による金融資産への移行 ((e)の場合) 及び重要な影響の喪失による金融資産への移行 ((f)の場合) の場合には、残存投資は、IAS第39号によって同一の会計処理がなされることになる。重要な影響が維持される場合における共同支配の喪失という事象 ((d)の場合) は、新しい投資の測定について何ら変更をもたらさず、この場合、投資の性質が変化するとしても、それ自体が残存持分の再測定の根拠にはならないと考えることになる。

議論の結果、スタッフ提案が支持され、その結果、次の改訂が、暫定的に合意された。

- (a) 「重大な経済事象」を、投資の性質を変化させ、かつ、グループの境界に影響を及ぼす事象として再定義する。すなわち、(a)から(c)で示す支配の喪失と支配の獲得の場合のみを指す用語とする。
- (b) 現行基準上の共同支配の喪失と

重要な影響の喪失について、それらを「重大な経済事象」に関連付けているあらゆる記述を削除する。

(c) 重要な影響が維持される場合のIAS第31号の共同支配の喪失についての会計処理の規定を、ED 9の提案と整合させる。

② IAS第21号（外国為替レートの変動の影響）の改訂

上述の取扱いを反映するため、IAS第21号も同様に改訂することが暫定的に合意された。すなわち、共同支配から関連会社への変化は、「全体の」処分 (entire disposal) ではなく、「部分的な」処分 (partial disposal) として会計処理する。結果として、その他包括利益で認識されている為替換算調整勘定のうち、減少持分に比例する金額のみが当期純利益へ振り替えられる。また、IAS第28号第19A項では、企業が関連会社に対する持分を減らしたが、投資が引き続き関連会社とされる場合、為替換算調整勘定の累計額に対する比例的金額のみを当期純利益に振り替えることを求めている。

なお、投資が、関連会社又はジョイント・ベンチャーから金融資産に変わる場合は、いかなる場合であっても、それは引き続き「全体の」処分となり、今回の改訂によって影響は受けない。

IASBとFASBの合同会議

1 収益認識

今回は、①収益認識に基準の適用範囲及び②経過措置について議論が行われた。

(1) 適用範囲

今回は、新しい収益認識に関する基準の適用範囲について議論された。

議論の結果、IAS第11号（工事契約）及びIAS第18号（収益）以外の基準の範囲に含まれる財やサービス

の移転に関する履行義務は、当該基準によって会計処理を行い、提案モデルを適用しないことが、暫定的に合意された。提案モデルが適用されない履行義務には、次のものが含まれる。

- (a) IAS第17号（リース）に含まれるリース契約
- (b) IFRS第4号（保険契約）に含まれる保険契約
- (c) IFRS第9号（金融商品）及びIAS第39号の範囲に含まれる契約
- (d) IFRS第4号及びIAS第39号の範囲に含まれる製品保証以外の保証

なお、提案モデルに含まれる履行義務と他の基準の範囲に含まれる履行義務とを含む契約の会計処理については、今後、検討されることになっている。

(2) 経過措置

経過措置に関して、次の点が暫定的に合意された。

- (a) IAS第8号（会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬）に従って遡及適用する。
- (b) FASBは、早期適用を禁止することとした。
- (c) IASBは、IFRSを初度適用する企業に対しては、早期適用を認めることとした。

ただし、既にIFRSを適用している企業に早期適用を許容するのか、又は、禁止するのかは、今後検討する。

2 財務諸表の表示

今回は、①重要な資産及び負債項目の分析に関する適用ガイダンス、②再測定の実義及び関連ガイダンス、③新カテゴリーの「営業活動から生じる財務（financing arising from operating activities）」及び「持分から生じる資産及び負債（assets and

liabilities arising from equity)」、④金融サービス事業体のためのキャッシュ・フロー計算書、⑤FASBとIASBで異なる結論に至っている論点及び⑥その他の論点について議論が行われた。なお、これ以外に、2010年4月末を目処に公開草案を公表すること及び公開期間を5か月とすることが、暫定的に合意された。ここでは、⑥を除く議論の概要を紹介する。

(1) 主要資産及び負債の増減分析に関する適用ガイダンス

公開草案に次の点を盛り込むことが、暫定的に合意された。

- (a) 増減分析は、当該事項の注記開示における関連情報とともに最も適切な個所に表示することが認められる。
- (b) 当年度の財務諸表で報告される増減分析のすべてに係る過年度の資産又は負債の行項目の増減比較分析を表示することを求める。
- (c) 注記で開示すべき勘定科目を決定するために考慮すべき要因を満たすかどうかにかかわらず、IFRS又は米国会計基準で求められているある特定項目の調整表（注記）を常に開示しなければならない。
- (d) 特定項目の調整表を準備するときには、変動分析の一部として含めていなければならないとされる変動要因（例えば、現金の流入及び流出による増減、性質上、反復的かつ経常的な（再測定を除く）非現金（発生計上）取引など）を含めているかどうかを考慮しなければならない。
- (e) 増減分析では、変動の構成要素の異なる増減要因を区別しなければならない。

(2) 再測定の実義及び関連ガイダンス
再測定に関連して、次の点が暫定

的に合意された。

(a) 再測定は、資産又は負債の帳簿価額純額の変動を反映したものであり、かつ、以下の事項の結果として生じる、包括利益において認識される金額である。

- ・ 現在価格又は価値の変動（又は現在価格又は価値での取引）
- ・ 現在価格又は価値の見積りの変動
- ・ 資産又は負債の帳簿価額を測定するために用いられる見積り又は方法の変更

(b) 通常の棚卸資産の販売（ブローカーディーラーの市場売買活動により実現した利益を含む）は、再測定として表示してはならない。

(3) 新カテゴリーの「営業活動から生じる財務」及び「持分から生じる資産及び負債」

① 営業活動から生じる財務

2009年12月に導入を決めた「営業活動から生じる財務」に関して、次の点が暫定的に合意された。

- (a) 「営業活動から生じる財務」は、営業活動のサブ・カテゴリーとする。
- (b) 「営業活動から生じる財務」には、次の要件を満たすすべての負債（及び負債を決済する目的のために関連する義務に拘束されている資産）を含む。
 - ・ 財務の定義を満たさない。
 - ・ 当初に長期である、かつ、
 - ・ 時の経過に伴って金利又は負債の増価として示される貨幣の時間価値を有する。

② 持分から生じる資産及び負債

借入カテゴリーには、企業の株主との間の取引（未払配当、自社株式に係る売建プット・オプション、自社株式に係る前払先渡購入契約など）から生じる資産及び負債を含めるこ

と、及び、これを借入活動とは別の「(所有者)持分から生じる資産及び負債」というサブ・カテゴリーとして表示すべきことが、暫定的に合意された(下記の財務諸表の表示例を参照)。

(4) 金融サービス事業体のためのキャッシュ・フロー計算書

次の点が暫定的に合意された。

- (a) 現在のキャッシュ・フロー計算書で求められている純額表示を継続するが、顧客に対する貸出とその元本回収は、グロスで表示する。
- (b) 金融サービス企業には、直接法のキャッシュ・フロー計算書を求める。
- (c) 直接法によるキャッシュ・フロー計算書の作成の際に、預金勘定の

ある金融機関は、金融機関と預金者との取引が、あたかも外部資金で決済されたかのように、キャッシュ・インフローとアウトフローを表示する。

- (d) 公開草案では、金融サービス企業の財務諸表の作成者、監査人及び利用者から、このタイプの直接法キャッシュ・フロー計算書のコスト・ベネフィットについてのインプットを求める。

(5) FASBとIASBで異なる結論となっている論点

これまでの議論の中で、両者で見解が異なっている論点は、左下の表のとおりである。

財政状態計算書	包括利益計算書	キャッシュ・フロー計算書
事業	事業	事業
営業	営業	営業
営業から生じる財務	営業から生じる財務	
投資	投資	投資
財務	財務	財務
借入+その他	借入+その他	借入+その他
所有者持分		所有者持分
	複数カテゴリー取引の影響	複数カテゴリー取引の影響
法人所得税	法人所得税	法人所得税
非継続事業	非継続事業(税引後)	非継続事業
	その他の包括利益(税引後)	
	OCI	

	IASBの暫定合意	FASBの暫定合意
純債務 (Net Debt) の開示	純債務に関する情報を、財務諸表の注記で開示する。	純債務に関する情報は表示しない。
財政状態計算書上で表示されるべき最低限の行項目の要求	公開草案に、IAS第1号(財務諸表の表示)で求められている表示されるべき最低限の行項目の要求を含める。	公開草案には、最低限の行項目の要求を含めない。
報告セグメントごとの営業資産、営業負債及びキャッシュ・フローの開示要求	FASBが修正することを決定した項目は修正しない。2011年に行われるIFRS第8号(営業セグメント)の適用後2年経過時点でのレビューにおいてこの内容を検討する。	以下の項目を修正する。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 各報告セグメントごとの営業資産及び営業負債の測定値。 ・ 各報告セグメントごとの営業キャッシュ・フローの測定値。また、報告セグメントの営業キャッシュ・フローの合計とキャッシュ・フロー計算書で報告されている営業キャッシュ・フローの間の調整を表示する。

なお、包括利益計算書における再測定の開示に関して、従来、FASBは、包括利益計算書を2欄式にして、再測定を区分表示する様式を採用することに暫定合意していたが、これを見直し、再測定に関する情報を注記で開示することに合意したため、この点に関して、IASBとFASBの間に差異はない。

また、IASBにおいては、財政状態計算書上の繰延税金資産及び負債の分類に関して、ディスカッション・ペーパーの提案のとおり、繰延税金資産及び負債は、関連する資産及び負債の分類に従って、短期及び長期に区分することが、暫定的に合意された(これにより、米国会計基準との間に差異はなくなった)。

3 リース

今回は、①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)の変動の会計処理、②リース契約の範囲(原資産の購入又は売買とされるリース契約の決定)、③当初の直接費用の会計処理、④リースに内在する利率及び⑤経過措置の定義の5つが議論された。ここでは、⑤を除く議論の概要を紹介する。

(1) 偶発リース料の変動の会計処理

今回は、偶発リース契約において、支払リース料に再測定が発生した場合にどのように会計処理すべきかについて議論が行われた。

議論の結果、次の点が、暫定的に合意された。

借手

- (a) 偶発リース契約の下で当期又は過去の期間に生じた支払額の変動は、当期純利益で認識する。それ

以外のすべての変動は、借手の使用権資産の調整として認識する。

- (b) 残価保証がある場合の借手のリース料支払義務の変動についても、変動リース料の場合と同様な認識を行う。

貸手

- (a) 偶発リース契約上の支払額の変動に起因する貸手のリース料受取債権の変動を、当初の取引価格の調整として認識し、当該変動は、貸手の履行義務に配分される。

- (b) その変動が既に履行された履行義務に配分される場合、その影響は、収益として認識する。その変動が未履行の履行義務に配分される場合、貸手は当該履行義務の帳簿価額を調整する。

- (c) 貸手の履行義務が履行された場合の追加分析を行うよう、スタッフに指示された。

(2) リース契約の範囲(原資産の購入又は売却とされるリース契約の決定)

2009年10月会議で、原資産の購入又は売却とされるリース契約は、新しいリース会計基準の適用範囲から除外することが暫定合意されている。2010年1月には、原資産の支配を移転する取引は、事実上、購入又は売却であると暫定合意している。そして、支配の移転に関して、支配をどのように評価するか、それ以外の支配を示す指標は何かについてさらに検討することが指示されていた。しかし、今回、スタッフからは、他の基準と異なるリース会計独特の支配概念を開発することは混乱を招くおそれがあるので、支配概念を新たに開発するのではなく、その代わりに、包括的な原則を示すとともにそれに関する説明文を追加する方向でこの問題に対処すべきとの提案がなされ、それが議論された。

議論の結果、次の点が、暫定的に合意された。

- (a) 新しいリース基準では、次のときには、契約は、購入又は売却であることを明確化する。

- 契約が原資産の支配を移転する場合。

- 原資産に関連するすべてであるが僅少な金額のリスクと便益を移転する場合。

- (b) 次のような場合には、一般的に、原資産の支配が移転又は取得される。

- 原資産の所有権が、自動的に借手に移転する契約。

- オプションが権利行使されることが合理的に確実である場合の割安購入オプションが含まれている契約。

- 貸手が受け取るリターンが固定している契約。

- 契約が資産の見積り耐用年数をカバーすることが合理的に確実であり、かつ、契約の末期に貸手によって保有される原資産に関連するリスク又は便益が僅少以上ではないと見込まれる契約。

- (c) 超長期の土地リースは、購入又は売却取引とは考えられない。しかし、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程を開発することが指示された。

(3) 初期直接費用の定義

初期直接費用を明確化するための議論が行われた。

議論の結果、次の点が、暫定的に合意された。

- (a) 初期直接費用を、リースの交渉及び手配に直接帰属する増分費用であると定義する。

- (b) 新しい会計基準には、どの費用が初期直接費用と考えられるかを

説明する追加ガイダンスを含める。

(4) リースに内在する利率の定義

貸手が、リース料支払額を割り引くための利率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た。

- (a) 貸手がリース料支払額を割り引くための利率は、貸手が借手に賦課する利率でなければならない。

- (b) 利率は、リースの特定の条件（リース料支払い、リース期間、偶発リース料など）と同様、取引の性質も考慮する。

- (c) 新しい会計基準には、異なる状況下で用いるべき割引率をどのように決定するかに関する追加ガイダンスを含める。

4 金融商品（分類及び測定：金融負債）

今回は、2010年2月10日の臨時会議に引き続き、金融負債に関する議論が行われた。金融負債の議論は、次の3つの分類に基づいて、それらの会計処理について議論が行われている。今回は、2010年2月10日にカテゴリA及びBの会計処理が議論されたのを受けて、①カテゴリCの会計処理、②分解方法及び③公正価値オプション（FVO）について議論が行われた。なお、ここでの議論では、IASBに対してのみ意思決定が求められ、FASBは何の意思決定も行っていない。

(1) 償却原価による測定

今回の議論で、IASBは、契約キャッシュ・フローを支払うために保有され、かつ、バニラタイプの契約キャッシュ・フローの特徴を持つ金融負債（カテゴリCに該当）は、償却原価によって測定すべきであると、暫定的に合意した。

(2) 分解方法 (bifurcation)

2010年2月10日の臨時会議では、契約キャッシュ・フローを支払うために保有され、かつ、「バニラタイプではない」(仕組まれた)契約キャッシュ・フローという特徴を持つ金融負債(カテゴリーB)は、ホスト契約と組込みデリバティブに分解しなければならないことが暫定合意されている。今回は、分解するための2つの方法が議論された。

(a) IAS第39号の規定する分解方法(ホスト契約と組込みデリバティブの経済的特徴及びリスクが密接に関連していない場合には、分解する)

(b) IFRS第9号の分類条件に基づいた分解方法(分類は負債の契約キャッシュ・フローの特徴に依存する)

議論の結果、IASBは、分解に当たっては、IAS第39号の規定する分解方法(上記(a))を採用することが、暫定的に合意された。

(3) 公正価値オプション (FVO)

今回は、①公正価値オプションを保持すべきかどうか及び②自分自身の信用リスクをどのように会計処理する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) 金融負債に対して公正価値オプションを保持する。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、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、①公正価値変動のすべてを当期純利益で認識し、かつ、②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で

認識する(その他包括利益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を行う)。

(4) 金融負債の測定のみまとめ

2010年2月10日の臨時会議における金融負債に関する暫定合意と今回の暫定合意を合わせると、金融負債の測定においては、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号の測定が維持されていることになる。

5 金融商品の資本と負債の区分

2010年2月2日の臨時会議においてこのプロジェクトの議論が予定されていたが、時間の都合で議論されなかった。しかし、今回の会議では、これまでに検討してきた議論の仕方とは異なり、IASBとFASBのボードメンバーに対して、このプロジェクトに含まれる金融商品を、どのように資本と負債に区分することを望むかが問われた。

議論の結果、次の諸点が、暫定的に合意されるか、過去の暫定合意が再確認された。

(1) 再確認された分類に関するこれまでの合意

(a) IFRS第2号(株式報酬)及び米国のトピック718(株式報酬)は、本プロジェクトの範囲外とする。

(b) 次の金融商品は、その全体を資本とする。

(i) 企業によって発行された存続期間の特定がない永久金融商品(perpetual instrument)：企業が資産の清算を決定するか又は清算を強制され、企業に対する請求権を決済する場合を除いて、償還を求められることがない金

融商品で、普通株式及び優先株式の双方を含む。

(ii) 強制償還及びプットブル金融商品で、次のいずれかの規準を満たすもの。

- 金融商品の条件が、現存する株主、パートナーのグループ、又は、その他の参加者に、それらの1人が脱退することを望んだ場合に、企業の支配を維持することができるように、償還を強制している(又は、保有者又は発行者に償還することを求めることを許容している)。

- 保有者は、企業との取引に携わるために、又は、企業の活動に参加するために、当該金融商品を保有していなければならない。かつ、金融商品の条件が、保有者が取引に携わらなくなった場合又は参加しなくなった場合に、償還を要求している(又は、保有者又は発行者に償還することを求めることを許容している)。

(c) それ以外の強制償還金融商品(企業が、ある特定日又は確実に起こる事象の発生によって償還することが求められる金融商品)は、負債に区分しなければならない。

(d) 企業に、ある特定された価格(a specified price)と交換にある特定の数(a specified number)の企業自身の永久持分金融商品の発行(例えば、コールオプション、株式を発行する先渡契約、株主割当発行(rights issues)、及びワラント購入)を強制する又は強制できる契約は、資本として区分しなければならない。この目的上、

- 特定された数とは、固定され

たもの、又は、発行日の発行済株式総数の特定の比率をある特定された価格で相手が受け取ることができるように変動するもののいずれかでなければならない。

- ・ 特定の価格とは、デリバティブ（又は株主が報告企業又は報告企業に含まれるある単位である場合には、機能通貨）を保有する株主の国内通貨が、発行企業が持分金融商品を国内株主に発行する通貨と異なる場合を除き、報告企業の通貨で固定されていないなければならない。その場合には、価格は、発行者の通貨ではなく、株主の通貨で特定されている。
- (e) 企業に、さらなる補償を与えることなく、ある特定の数の企業自身の永久持分金融商品の発行を強制する金融商品は、資本として分類しなければならない（例えば、株式の発行のための前払先渡契約）。
- (f) 資本に分類されている株式決済金融商品を決済するために、自分自身の永久持分金融商品を発行できる企業の能力は、各金融商品が発行された日及びそれ以後は各期末で評価しなければならない。いつの時点でも、企業が、資本として分類されている株式決済金融商品を決済するために十分な授權株式を有していない場合には、当該金融商品は、負債に再分類され、残りの期間負債として区分されていないなければならない。
- (g) ある特定日又は発生することが確実な事象の発生によって、ある特定の数の普通株式に転換することが求められている優先株式は、資本に分類しなければならない。
- (h) ある特定日又は発生することが

確実な事象の発生によって、企業に、自分自身の株式を買い戻すことを求めている契約は、（類似の独立した金融商品に対する基準に従って測定された）支払わなければならない金額を表す負債と資本を相殺する借方金額に区分しなければならない（グロスアップ）。

(2) 持分金融商品

次のタイプの金融商品は、資本として分類することが、暫定的に合意された。

- (a) 存続期間にある特定の限度があるか、又は、保有者のオプションによって清算しなければならない企業によって発行される名目的永久持分金融商品（nominally perpetual instrument）。すなわち、資本である金融商品は、無期限に存続し続けることができない企業によって発行されているという理由のみでは、負債に分類することはしないということを意味する。
- (b) 企業に、ある特定の価格（又は、さらなる対価なしで）で発行されたときには、全体が資本となるプットブル又は強制償還金融商品のあある特定の数を発行することを要求する契約。
- (c) 企業に、ある特定の価格（又は、さらなる対価なしで）で発行されたときには、全体が資本となる金融商品のある特定の数を発行することを企業に求めるデリバティブのある特定の数を発行することを要求する契約。
- (d) ある特定の数の永久持分金融商品に転換することが求められる優先株式。
- (e) 発行時に、全体が資本であるプットブル又は強制償還金融商品のある特定の数に転換することが求め

られる優先株式。

(3) 転換負債（convertible debt）

FASBとIASBは、保有者のオプションで、発行時に全体が資本となる金融商品のある特定の数に転換することができるなら、社債（又はその他の負債金融商品）は、負債構成要素と資本構成要素に分離しなければならないと決定した。それ以外の転換負債は、全体を負債に分類しなければならない。

(4) プットブル株式（保有者のオプションで償還できる株式）

全体が資本として分類されていないプットブル株式は、負債と資本の構成要素に分離しなければならない。売建プット・オプションを示す負債構成要素は、独立した売建プット・オプションとして会計処理しなければならない。

(5) 独立した売建プット・オプションの表示

独立した売建プット・オプションは、純額で全体を負債として表示しなければならない。

(6) 連結財務諸表における子会社株式の分類

子会社の財務諸表における資本分類は、金融商品の性質が、当該金融商品の保有者と連結グループの他のメンバーとの間の契約によって連結上で変わらない限り、連結財務諸表に引き継がなければならない。金融商品の性質が連結上変化した場合、分類は、連結財務諸表上で再考されなければならない。

教材コード	J 0 2 0 5 7 6
研修コード	2 1 0 3 0 1
履修単位	1単位