

IASB会議報告（第87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）の第87回会議が、2009年1月19日から23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。今回のIASB

会議では、①認識の中止、②リース、③退職後給付、④公正価値測定、⑤概念フレームワーク（質的特性、測定及び報告企業）、⑥国際財務報告基準（IFRS）第7号（金融商品：開示）の改訂（金融商品の流動性等に関する開示の追加及び負債金融商品に関する開示の追加）、⑦公的説明責任のない企業のためのIFRS（IFRS for Non-Publicly Accountable Entities）、⑧法人所得税、⑨資本と負債の区分、⑩作業計画の見直し、⑪IFRSの年

次改善及び⑫国際財務報告解釈指針（IFRIC）案についての検討が行われた。また、今回、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（今回から新たな理事としてPrabhakar Kalavacherla（通称PK）氏が参加）。本稿では、これらのうち、①から⑦に関する議論の内容を紹介する。

1 今月の主要論点

今月の主な論点は次のとおりである。

- (a) 認識の中止では、2つのモデルが同時に検討されており、2009年3月又は4月に公表予定の公開草案では、両者が示される予定である。今回は、それぞれのアプローチで未検討な問題について議論が行われ、いくつかの点が暫定合意された。
- (b) リースでは、FASBからの要請もあり、2009年3月頃に公表されるディスカッション・ペーパーの

中に、貸手の会計処理に利用権アプローチを適用した場合の概要及び問題点に関しても、概括的な記述を加えることが暫定的に合意された。また、借手の会計処理のみに利用権アプローチを適用した場合に、サブリースにおいて生じる問題点についても記述を行うことが暫定的に合意された。

- (c) 退職後給付では、時間的制約に対応するため、プロジェクトを給付建制度に関する問題を扱うパートと拠出ベース約定（キャッシュ・バランス・プランなど）を扱うパートに分けて進めることが暫定的に合意された。また、給付建制度に関

しては、①退職後給付費用を勤務（employment）、財務（financing）及び再測定（remeasurement）という3つの構成要素に分解すること、②退職後給付費用の構成要素（数理計算上の差異を含む）はすべて当期利益で認識すること及び③退職後給付費用（給付建負債の変動）の構成要素のうち、再測定に係る損益を包括利益計算書上で区分して表示することが、暫定的に合意された。

- (d) 中小規模企業のためのIFRSの名称を「公的説明責任のない企業のためのIFRS（IFRS for Non-Publicly Accountable Entities）」とするこ

とが決定された。

(e) 2008年10月に公表し、2008年12月にコメントを締め切った、金融商品の流動性等に関する開示の追加を行うためのIFRS第7号の公開草案は、ほぼ公開草案での提案どおりの内容が、暫定的に合意された。

(f) 2008年12月に公表し、2009年1月にコメントを締め切った、負債金融商品に関する開示を追加するためのIFRS第7号の改訂案は、反対のコメントが多かったため、廃止することが決定された。

2 認識の中止

このプロジェクトでは、IAS第39号（金融商品：認識及び測定）にある金融商品の認識の中止に関する規定の改訂のための公開草案を、2009年3月又は4月に公表することを目指して議論が行われている。公開草案では、ボードメンバーの意見が1つに集約できないため、また、2011年6月までに本プロジェクトを完了するためには、再公開の時間的な余裕がないため、認識の中止に関する2つのモデルを示してコメントを募ることとされている。このため、2つのモデルが同時に検討されている。

今回は、①アプローチ2において定義される金融資産の「構成要素」に、デリバティブ、分離することが求められている組込みデリバティブを含む複合商品及び持分商品が含まれるかどうか、②アプローチ2において、グループとして譲渡される金融資産のグループとしての認識の中止の評価のためには、当該グループに含まれる金融資産は類似のものではないか、③アプローチ

1及び2の双方において、金融資産の一部の譲渡は、譲渡後に当該資産が存在しなくなるような性質の変更をもたらすことになるか、④アプローチ2におけるリンク表示はどうあるべきか及び⑤米国財務会計基準審議会（FASB）が公開している財務会計基準書（SFAS）第140号（金融資産の譲渡及びサービス業務並びに負債の消滅に関する会計処理）の改訂公開草案との関連で問題となる事項はあるか、について議論が行われた。ここでは、⑤を除く議論を紹介するが、それに先立ち、現在検討されている2つのモデルについて簡単に説明を行う。

(1) 2つのモデル

現在検討されている認識の中止に関する2つのモデルは、次のとおりである。

(a) アプローチ1

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。

- ① 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。
- ② 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・フローの一部に対するその他のアクセスを現在有していれば、その部分を継続して

認識し、アクセスを現在有していなければ、その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を認識する。

(b) アプローチ2

次のいずれかの条件を満たした場合には、資産及びその構成要素（構成要素となるための資産の一部は下記④に限定）の認識の中止を行う。

- ① 譲渡人が資産に対する継続的関与を有しない。
- ② 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。
- ③ 「リンク表示（linked presentation）」を導入し、関連する資産と負債に関する純額表示を認める。
- ④ 「資産の構成要素」をIAS第39号第16項(a)が定義する「構成要素」に限定する。

(2) デリバティブ、分離することが求められている組込みデリバティブを含む複合商品及び持分商品と金融資産の構成要素

アプローチ2では、認識の中止の対象とすることができる金融資産の一部（構成要素）は、IAS第39号第16項(a)で指定する要件を満たしたキャッシュ・フローのみとすることが暫定的に合意されている（この要件を満たさない場合には、資産全体に対して認識の中止の可否が判断される）。IAS第39号第16項(a)では、次のいずれかの条件に該当する場合には、これに該当する金融資産の「部分（構成要素）」に対してIAS第39号の認識の中止の規定を適用することができる。とされている。

- (a) 当該部分は、金融資産（又は類似の金融資産のグループ）からの具体的に特定されたキャッシュ・

フロー（例えば、負債金融商品の金利キャッシュ・フロー（IO部分）のみで構成されている。

- (b) 当該部分が、金融資産（又は類似の金融資産のグループ）からのキャッシュ・フローの完全に比例的な持分（例えば、負債金融商品からのすべてのキャッシュ・フローの90%）のみで構成されている。
- (c) 当該部分が、金融資産（又は類似の金融資産のグループ）からの具体的に特定されたキャッシュ・フローの完全に比例的な持分（例えば、負債金融商品からの金利キャッシュ・フローの90%）のみで構成されている。

IAS第39号第16項(a)を、デリバティブ、分離することが求められている組込みデリバティブを含む複合商品及び持分商品に対してどのように適用するかを明確にするためのガイダンスが必要であると考えられたため、今回は、基本的な考え方を整理するための議論が行われた。

例えば、5%の固定受取り・Libor+200bpsの変動支払いというスワップを持つ企業Aが、スワップの相手先ではない企業Bに対して、固定受取り部分の権利を譲渡する取引を行った場合、もし、5%の固定受取り部分の権利がスワップ（デリバティブ）の「部分（構成要素）」とみなされるのであれば、当該譲渡は、アプローチ2の下で、認識の中止の要件を満たすことになる。しかし、当該5%の固定受取り部分の権利が「部分（構成要素）」とみなされないのであれば、アプローチ2では、認識の中止の判定は、資産全体（5%の固定受取り・Libor+200bpsの変動支払いというスワップ全体）に適用されるため、5%の固定受取り部分の権

利の認識の中止は認められないこととなる。このように、IAS第39号第16項(a)の「部分（構成要素）」の定義が、デリバティブ、分離することが求められている組込みデリバティブを含む複合商品及び持分商品という文脈でどのように取り扱われるべきかを明確にすることが今回の議論のポイントである。

今回、スタッフから次の4つの選択肢が提示され、議論が行われた。議論では、選択肢3及び4を選択すると、IAS第39号第16項(a)の「部分（構成要素）」の定義を拡大することになるとの懸念があり、結果として、ボードメンバーの支持が一番多かったのは選択肢2で、これを採用することが暫定的に合意された。

選択肢1（SFAS第140号の改訂案のアプローチ：最も厳しい）：SFAS第140号の改訂案同様、デリバティブ、分離することが求められている組込みデリバティブを含む複合商品及び持分商品が「部分（構成要素）」の定義を満たさないことを明示する。

選択肢2（IAS第39号第16項(a)の定義を変更しない）：この場合、次のものは、IAS第39号第16項(a)の定義に合わないため、アプローチ2の「部分（構成要素）」の定義を満たさない。

- ① デリバティブ又は分離することが求められている組込みデリバティブを含む複合商品で、満期までに、市場価格の変動によってネットポジションが資産又は負債になり得るものに含まれる「部分（構成要素）」
- ② デリバティブ又は分離することが求められている組込みデリバティブを含む複合商品で、特

定又は比例的でないキャッシュ・フローを有しているものに含まれる「部分（構成要素）」

- ③ 持分金融商品（譲渡された持分金融商品の「部分（構成要素）」が、特定又は比例的なキャッシュ・フローである場合を除く）に含まれる「部分（構成要素）」

選択肢3（IAS第39号の定義を、満期までに市場価格の変動によってネットポジションが資産又は負債になり得る商品を含むように修正する）：この場合、選択肢2の①は「部分（構成要素）」の定義を満たすことになる。

選択肢4（最も厳しくない選択肢）：選択肢3に「その他の将来の経済的便益」を加え、キャッシュ・フローを含まない持分金融商品も「部分（構成要素）」の定義を満たすようにする）

(3) IAS第39号第16項におけるグループとしての認識の中止のための類似性要件

この論点は、金融資産の「グループ」の認識の中止に関するもので、上述の(2)とも関連する論点である。すなわち、アプローチ2では、IAS第39号第16項(a)の要件を満たした金融資産の「部分（構成要素）」のみが、認識の中止の対象とすることができるが、金融資産グループとしての認識の中止のためには、当該金融資産グループに含まれる金融資産が、「類似」していなければならないとされている。この類似性要件が必要かどうか今回の議論の論点である。

金融資産のグループの認識の中止の要件に関しては、IAS第39号第16項(a)では、金融資産グループの「部分」の譲渡の場合を扱っており、そ

の場合に、「類似の」金融資産のグループでなければならないという要件が付されている。また、IAS第39号第16項(b)では、金融資産グループの「全体」の譲渡の場合を扱っているが、この場合にも「類似の」金融資産のグループでなければならないという要件が付されている。このように、この問題は、金融資産グループの部分の譲渡及び全体の譲渡の両方に影響している。

議論の結果、類似性要件は不要と判断され、IAS第39号第16項(a)及び(b)の双方からこの要件を削除することが暫定的に合意された。

この要件が不要であることを例で示してみる。例えば、抵当権付き住宅ローン(mortgage)に保証(mortgage indemnity guarantee)が付いている場合、住宅ローン(金融資産)と保証(デリバティブ)が仮に類似でないと判断された場合には、アプローチ2における「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か」というテストは、住宅ローンと保証に分けて別々に適用することになる。この例では、譲渡人がいずれに対しても継続的関与をしていないので、類似性がないと判断して2つを分けても、類似性を考慮しないで全体を1つとして判断しても、いずれの場合にもこのテストを満たすことになる。そのように考えると、抵当権付き住宅ローンと保証のグループに、類似性要件を求めても実質的に意味がないと考えられる。同じことが、部分譲渡の場合にもいえる。

(4) 金融資産の一部譲渡と譲渡前資産の性質の継続

ここでの論点は、アプローチ1及び2の双方において、金融資産の一

部の譲渡は、譲渡後に当該資産の性質の変更をもたらすと考えるべきかどうかという点である。すなわち、資産の一部の譲渡の結果残る資産は、元の資産の残余部分と考えるのか、それとも、一部譲渡により、元の資産全体が消滅し、残余部分は、新たな受益権(beneficial interest)に置き換えられたと見るべきか、ということである。

議論の結果、アプローチ1においては、①譲渡人が、認識の中止となる構成部分の譲渡後に留保する金融資産又は金融資産のグループの構成部分(譲渡後の残余部分)は、新しい資産として会計処理すること、及び、②証券化において、譲受人である信託(trust:証券化のための特別目的会社)から譲渡人が購入する受益権(beneficial interest)も新しい資産として会計処理することが、暫定的に合意された。

一方、アプローチ2においては、②の扱いはアプローチ1と同じであるが、①については新しい資産ではなく、譲渡前に認識していた資産の一部の留保として会計処理することが、暫定的に合意された。

上記の結論を、次の例で説明してみることにする。

Aは、公正価値がそれぞれ10million(合計20m)からなる、容易に入手可能な持分金融商品(ABC株式)と負債金融商品(XYZ債券)のポートフォリオを有している。Bは、Aに対して5millionを5年の期間で貸し出し、元利金の返済については、当該ポートフォリオの25%(プロラタ)のキャッシュ・フローのみに依存することに合意している(すなわち、ノンリコースの貸付け)。

この取引を分析すると、アプロー

チ1の下で、譲渡取引後、Aはポートフォリオからのキャッシュ・フローの75%への権利という持分を認識することになるが、この持分は、①譲渡前の「古い」資産(ABC株とXYZ債券)の留保構成部分と見るべきか、それとも、②譲渡に関連して入手された「新しい」資産と見るべきかが重要である。もし、当該持分が「古い」資産の構成部分とみなされれば、ABC株とXYZ債券の75%相当部分は、譲渡以前のポートフォリオの測定属性が引き続き用いられる。一方、当該持分が新しい資産とみなされれば、Aは、ABC株とXYZ債券のすべての認識の中止を行い、新たに75%の持分を譲渡時の公正価値で認識することになる。暫定合意では、アプローチ1の下では、新しい資産の取得という後者の見方を採用している。一方、アプローチ2の下では、前者の見方が採用されている。

(5) リンク表示

アプローチ2では認識の中止の要件が厳しいので、結果として、財政状態計算書上、アプローチ1との対比で、より多くの資産及び負債が両建てされる(認識が中止されない)ことになる。リンク表示は、当初、このようなグロスアップされる資産及び負債を財政状態計算書上で実質的に相殺表示する手段として提案されてきた(アプローチ1ではリンク表示は適用されない)。リンク表示で表示されるネットの金額は、利用者が、期待されるキャッシュ・フローを評価する際に有用な情報や、負債の返済のためにパススルーする金額を提供するのに役立つ可能性が指摘されている。

スタッフから、①リンク表示を財政状態計算書上で行い、注記で追加

開示を行う案と、②リンク表示情報を注記でのみ開示する方法（この場合、財政状態計算書上では両建てされたままとなる）の2つが提示され、議論の結果、リンク表示情報を注記でのみ開示する方法が、暫定的に合意された。

これは、前者の方法だと、リンク表示対象の資産・負債の測定をどうするかなど多くの検討すべき論点があり、後者の方が実現可能と判断されたことによる。なお、リンク表示は、譲受人がリコースできるのがグロスアップされている資産に限定されている場合にのみ適用することができ、リコースが（特定の資産に対してではなく）譲渡人の資産一般に対して可能な場合には、リンク表示は適用できない。

3 リース

本プロジェクトでは、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、借手の会計処理を改善することのみを対象を絞ることによる便益が、その結果生じる借手と貸手で異なる会計モデルを採用することに伴う不利益よりも大きいと考え、借手のリースの会計処理に限定して、現行のIAS第17号（リース）を改訂することを目指している。これに対して、FASBでは、貸手の会計処理全般に関しても、何らかの検討をすべきであるという意見もあり、双方のボードメンバーが、ビデオ会議で議論を行った。

議論の結果、プロジェクトの遅延を避けるため、貸手の会計処理を詳細に検討することは行わないが、利用権モデルを適用した場合の貸手の会計処理についてのハイレベルの検

討を行う章を追加することが、暫定的に合意された。そのため、速やかに準備をすることがスタッフに指示された。また、ディスカッション・ペーパーを、2009年3月までに公表する予定で作業を行うことが合意された。なお、FASBとの間では、貸手の会計処理を取り上げるかどうか以外にもいくつかの考え方の差異があるが、その中の1つに、「実質的な購入（in-substance purchase）」に該当するリースがある。FASBは、実質的な購入リースには、表示や当初認識後の測定において、利用権を提供するリースと区別するメリットがあると考えるボードメンバーが多く、また、貸手側の収益認識に関しても、両者を区別しておくことが重要という指摘もある。議論の結果、実質的な購入リースと利用権を提供するリースとの間の差異についてもこのプロジェクトで検討することが、暫定的に合意された。

4 退職後給付

今回は、①2011年6月までにプロジェクトを完成させるための作業計画及び②給付建約定の損益の遅延認識及び給付建約定に関する負債の変動の表示の2つについて議論が行われた。

(1) 今後の作業計画

スタッフから、2011年6月までに本プロジェクトを完成させるためには、作業効率を上げる必要があり、それを実現する目的で、検討項目を分割し、公開草案を複数公表する提案が出された。議論の結果、次のように2つに分けてプロジェクトを進めることが、暫定的に合意された。

(a) 第1パート：給付建約定に関連

する給付建債務及び制度資産の変動の認識、表示及び開示などの部分を先行して扱い、まず、これに関する公開草案を公表する。日程の詳細は更に詰めることになるが、2009年下半期に公開草案を公表し、2011年上半期に最終基準を完成させる予定が提示されている。

(b) 第2パート：拠出ベース約定の会計処理（年金会計の包括的見直しの一部となるかもしれない）を扱う。ディスカッション・ペーパーで提案した測定属性（給付約定が変動しないと仮定した公正価値という考え方）については、再考を求めるコメントが多く寄せられており、この部分に関する公開草案の完成までには、新たなアプローチを含めた検討が必要と考えられている。

(2) 給付建約定の損益の遅延認識

ここでは、第1パートの重要な論点が議論された。すなわち、①退職後給付費用を、勤務（employment）、財務（financing）及び再測定（remeasurement）という3つの構成要素に分解するかどうか、②退職後給付費用の構成要素のうち、その他包括利益で表示する項目はあるか、及び③退職後給付費用（給付建負債の変動）の構成要素を包括利益計算書上でどのように表示するかという3点が議論された。

① ディスカッション・ペーパーでの議論

上記3点に関連して、既に公表しているディスカッション・ペーパーでは、給付建制度から生じる損益の遅延認識を廃止することを目指して、次のような予備的見解が表明されている。

(a) 企業は、制度資産の価値及び退

職後給付債務のすべての変動を、これらが発生した期間の財務諸表において認識すべきである（いわゆる「コリドール」内の数理計算上の差異の未認識やコリドールを超過した数理計算上の差異の遅延認識の廃止）。

(b) 企業は、資産収益を期待収益と保険数理差損益に区分すべきではない（期待収益率の廃止）。

(c) 企業は、権利が未確定の過去勤務費用を制度の変更された期間に認識すべきである（制度改定で過去勤務費用に係る現在債務が増加した時点で給付建負債を認識）。

また、冒頭に示した論点②及び③に関連して、給付建負債の変動の包括利益計算書上での表示については、ボードメンバーの意見が集約しなかったため予備的見解を表明せず、次の3つのアプローチを示している。

アプローチ1：企業は、給付建債務と制度資産の価値のすべての変動を、これらが発生した期間の純利益（当期利益）に含めて表示する。

アプローチ2：企業は、給付建債務と制度資産の価値の変動を、①勤務費用と②当該勤務費用の遅延決済の影響に2分し、勤務費用を純利益に含めて表示し、その他の費用のすべてをその他の包括利益に含めて表示する。

アプローチ3：企業は、財務上の仮定の変更から生じる再測定値をその他の包括利益に含めて表示し、それ以外は純利益に含めて表示する。財務上の仮定の変更から生じる再測定は、割引率と制度資産の価値の変動から生じる。

② 今回の議論

今回の議論では、冒頭の①に関連して、退職後給付費用を構成要素に

分解して、それぞれの構成要素の金額に関する情報を提供することは、財務諸表利用者の経済的意思決定に有用な情報であるとのコメントを受けて、勤務、財務及び再測定という3つの構成要素に分解することが、暫定的に合意された。なお、この3構成要素の定義については、更に検討する予定である。

続いて、冒頭②に関連して、ディスカッション・ペーパーで示した3つのアプローチのうち、アプローチ1、すなわち、退職後給付費用の構成要素は、すべて純利益（当期利益）に含めて表示することとし、どの構成要素もその他包括利益では表示しないことが、暫定的に合意された（言い換えると、給付建債務と制度資産の価値のすべての変動は、これらが発生した期間の純利益に含めて表示される）。このような背景には、その他包括利益で認識すると、将来その他包括利益から純利益へのリサイクルが必要となるが、リサイクルの対象となる構成要素の変動とリンクしたトリガーを特定することが困難である（例えば、制度資産の再測定項目をその他包括利益に含めた場合、どのように純利益へリサイクルするかを決めるのは難しい）ことなどが理由として挙げられている。

冒頭③に関連して、退職後給付費用（給付建負債の変動）の構成要素を包括利益計算書の「当期利益」までの段階でどのように表示するかについては、構成要素のうち、再測定は、「当期利益」までの段階で他の項目と区別して表示し、また、雇用及び財務という2つの構成要素については、「当期利益」までの段階で区分して表示することも、「当期利益」までの段階では両者の合計値を

示し、構成要素ごとの内訳を注記で示すことも可能であることが、暫定的に合意された。

5 公正価値測定

公開草案を2009年3月に公表するための議論が進められているが、今回は、次の項目について議論が行われた。以下、(a)及び(c)について解説する。

- (a) 本プロジェクトの対象範囲の評価
- (b) 公正価値開示
- (c) サービス契約に関する当初の損益 (day 1 gains and losses)
- (d) 経過措置
- (e) コメント期間（公開草案のコメント期間は120日とすることが、暫定的に合意された）

(1) 本プロジェクトの対象範囲の評価

本プロジェクトは、IFRSで公正価値による測定を求めている場合における公正価値の算出方法に関する首尾一貫した取扱いを示すための基準を作成することを目的としている。これまでの議論で、公正価値は「現在出口価値」を指すと定義しているが、この定義と整合しないIFRSの条項があるかどうか問題となり、スタッフに対して、IFRSの「公正価値」の使い方と現在出口価値と整合しない規定があるかどうかを調査することが指示されていた。

今回、スタッフの検討の結果、次の3つの規定は、公正価値による測定を求めているが、その意味するところは、現在出口価値でないため、本プロジェクトの対象範囲から除外するとともに、混乱を避けるため、「公正価値」という用語を、意図した測定ベースをより明確に伝える他の用語又は表現で置き換えるべきと

の提案が示された。議論の結果、スタッフの提案が、暫定的に合意された。

- (a) 株式報酬取引 (IFRS第2号 (株式報酬)) : 対応する資本の増加を、受領した財貨又はサービスの公正価値で直接測定することを原則とし、それが信頼をもって測定できないときには、付与した持分金融商品の公正価値で間接的に測定することとされているが、受領した財貨又はサービスの公正価値は入口価値を、付与した持分金融商品の公正価値は出口価値を意味している。後者の出口価値も、サービス条件や業績条件、更にリロード特性を反映していないので、「公正価値に基づいている」とは言えるが、公正価値そのものではない。
- (b) 企業結合における再取得権 (IFRS第3号 (企業結合)) : 取得企業が被取得企業に取得企業の資産 (例えば、フランチャイズ契約の下で取得企業の商標を利用する権利) を利用することを許容していた場合で、それを企業結合により再取得した場合には、当該再取得資産の公正価値は、市場参加者が契約の更新の可能性を考慮するかどうかにかかわらず、残余の契約期間を基に無形資産として測定されることになっており、市場参加者が考慮するであろう情報を無視しているため、本プロジェクトでいう公正価値の定義には当てはまらない。
- (c) 要求払いの特性を有する金融負債 (IAS第39号 (金融商品 : 認識及び測定)) : 要求払いの特性を有する金融負債の公正価値は、要求払い金額を、当該金額の返還が要求できるようになる最初の日から

割り引いた金額を下回らないとされている。要求払い金額は、出口価値を意味するが、支払いの可能性のある最初の日における顧客による決済を想定しており、支払時点に関する市場参加者の予想を無視しているため、公正価値の定義には当てはまらない。

なお、IAS第40号 (投資不動産) 第40項では、投資不動産の公正価値は、①現在のリース契約に基づく賃貸料収入及び②取引の知識があり自発的な当事者が、現在の状況を勘案した将来のリースからの賃貸収入に関して行う推定を表す合理的かつ立証可能な仮定を反映する、としており、これが現在出口価値を意味する公正価値と整合的であるかどうかを、今後、スタッフが検討することになっている。

また、当初認識時以降の測定において、損益計算書をとおして公正価値で測定されるという以外のベースで測定される金融商品の当初測定が議論された。そして、このような金融商品の当初認識時に損益が認識されないように、IAS第39号を改訂することが暫定的に合意された。繰り延べられた損益は、取引費用や実効金利の決定に際して行われるその他の調整と同じように扱われる。

(2) サービス契約に関する当初の損益

公正価値による測定に関するこれまでの議論は、当初認識時における資産又は負債の公正価値の最善の証拠は、(関連当事者、投売り取引、市場の相違又は会計単位の相違といった例外はあるものの) 一般的に取引価格であると推定されるというものであった。しかし、今回、この見方がサービスを提供する契約に対して当てはまるのかどうかを検討された。

議論の結果、次の点が暫定的に合意された。

- (a) サービス提供者にとっての唯一の出口市場は、顧客とのプライマリー (小売り) 市場ではなく、他のサービス提供者とのセカンダリー (卸売り) 市場である (顧客とのサービス提供契約を譲渡できる市場は、同様のサービスを提供する同業者という考え方)。
- (b) サービス提供者にとっての出口価格は、顧客の視点ではなく、サービス提供者の視点を反映する。
- (c) 当初認識時において、サービス提供者にとっての出口価格は、取引価格とは異なる可能性が高い。なぜなら、サービス提供者は、通常、直接、間接の組成費用 (origination costs) を回収し、組成活動に対して合理的なリターンをもたらすように取引価格を設定するからである。一方、当該サービス契約の譲受人は、最初のサービス提供者によって行われた組成活動に対する支払いを要求しない。

6 概念フレームワーク (質的特性、測定及び報告企業) 測定

今回は、概念フレームワークのフェーズのうち、質的特性 (フェーズA)、測定 (フェーズC) 及び報告企業 (フェーズD) の3つについて議論が行われた。ここではフェーズAの質的特性について解説する。

質的特性では、2008年5月に公表された公開草案に対するコメント分析を受けて議論が行われ、次の点が暫定的に合意された (公開草案での提案と同じ)。

- (a) 信頼性 (reliability) に代えて、忠実な表現 (faithful presentation) を用いることとする。

(b) 質的特性を次のように分類する。

質的特性の分類	含まれる特性・構成要素
基本的質的特性 (fundamental QC)	目的適合性 (relevance) 忠実な表現 (faithful presentation)
補強的質的特性 (enhancing QC)	比較可能性 (comparability) 理解可能性 (understandability) 検証可能性 (verifiability) 適時性 (timeliness)
財務報告に対する制約条件 (constrains on financial reporting)	重要性 (materiality) 費用 (cost)

CPE指定記事について

継続的専門研修（CPE）制度は、平成16年4月1日施行の公認会計士法第28条に「公認会計士は、内閣府令で定めるところにより、日本公認会計士協会が行う資質の向上を図るための研修を受けるものとする。」と明記されております。

CPE制度では、会計・監査ジャーナル又はJICPAニューズレターの記事のうち、継続的専門研修制度協議会（以下「協議会」という。）が指定したもの（以下「CPE指定記事」という。）を読むことでCPE指定記事による研修とすることができます。CPE指定記事には、目次ページの行頭及び記事のタイトル部分に下図のマークが付されており、該当記事の末尾には、研修コード、履修単位及び教材コードが記載されております。

〈CPE指定記事により研修した場合の申告方法〉

研修した都度、研修概要を記載して申告してください。

〈申告の手続の方法〉

所定の随時申告書（CPE指定記事用）により電子申告又はファクシミリを使って協議会あてにお送りください。

なお、CPE指定記事による研修で1事業年度に取得できる履修単位の上限は、40単位です。

また、CPE指定記事の履修単位には、1.5単位などの0.5単位の端数が付いています。端数の計算については、随時申告の都度四捨五入するのではなく、1事業年度分を合計したときに端数があればその段階で協議会が四捨五入することになっていますので、ご注意ください。

（CPE担当常務理事 椿 慎美）



CPE指定記事のマーク

〈問い合わせ先等〉

〒102-8264 東京都千代田区九段南4-4-1

日本公認会計士協会 自主規制本部CPEグループ

FAX. 03-5226-3352 (TEL. 03-3515-1126)

URL <http://cpe.jicpa.or.jp/>