

特 集

国際財務報告基準 (IFRS) シンポジウム① ～午前の部・分科会～



2009年10月14日(水)、当協会主催のIFRSシンポジウムが経団連会館にて開催された。本シンポジウムは、2009年7月6日に設立された一般財団法人会計教育研修機構の設立を記念し、日本経済新聞社、日本経済団体連合会からの後援を得て開催された。

本シンポジウムは、「IFRSで日本の企業経営は大きく変わる」をテーマとし、午前中は、金融商品会計と収益認識をテーマとする分科会が行われ、金融商品会計は国際会計基準審議会 (IASB) 議長のトゥイーディー氏、収益認識は山田辰己IASB理事による説明がそれぞれ行われた。午後には、トゥイーディー議長による基調講演「IFRS:単一のグローバル会計基準を目指して」及びパネルディスカッション「IFRS適用の実務的対応—今、準備すること」が行われ、パネルディスカッションでは、

作成者、監査人、基準設定主体、会計士協会のそれぞれの立場からの実務的課題について、活発な議論が行われた。

本誌では、本シンポジウムの概要について、今月号及び来月号との2回に分けて報告することとする。



1 IFRSと金融商品会計

トゥイーディー議長からは、金融商品に関する会計基準IAS第39号の改訂に関するIASBでの審議の状況について説明が行われた。特に、2009年7月14日に公表された公開草案「金融商品：分類及び測定」の具体的な内容と、コメントを受けて再開した審議状況について、詳細な説明が行われた。

1-1 IAS第39号の全面的改訂の背景及び目的

IAS第39号の改訂の背景には、次の3つが挙げられる。①IAS第39号は、複雑かつルールベースである、

財務諸表が難しく理解できない、ビジネス・モデルを反映していない、公正価値の使用が多すぎる、あるいは少なすぎる、等といった理由から、多くの批判を受けてきた。②米国会計基準とのコンバージェンス項目の1つとして挙げられてきた。③G20を含む多くの関係者が、IASBに、IAS第39号を簡素化し、改善するよう要請してきた。

金融危機を受けて、金融安定化フォーラム (現金融安定化理事会) やG20首脳会談から金融商品に関する会計基準の簡素化・改善、開示の充実等

が要請され、それらを受けてIASBでは、IAS第39号の包括的な改訂に取り組むことを決め、現在、精力的に取り組んでいる。

IAS第39号の包括的な改訂の目的は、財務諸表の意思決定有用性を改善する、複雑さを軽減する、米国会計基準とのコンバージェンスを達成するという3つである。しかし、トゥイーディー議長は、米国会計基準とのコンバージェンスは望むほど簡単ではないと述べた。この点については、後に詳しく触れられる¹⁾。

1-2 IAS第39号改訂スケジュールとその概要

IASBは、G20からの「2009年末までに金融商品会計基準の複雑さを低

減すること」という要請を受け、IAS第39号を全面的に見直しすることとし、プロジェクトのフェーズを、①分類及び測定、②減損処理の方法、③ヘッジ会計の3つに分割することとした。このうち、①については前述のとおり、2009年7月14日に公開草案が公表され（コメント期限は2009年9月14日）、2009年末に終了する事業年度から適用が可能となるよう、現在、コメントを受けた再審議を行っている。②については、2009年10月中の公開草案公表を目指して、現在、審議が行われている。③については、2009年9月より審議が開始され、2009年12月中の公開草案公表を目指している。

現行IAS第39号では金融商品は4つに分類され、減損処理の方法は3種類ある。これが複雑さの一因であり、これを2つの分類（償却原価又は公正価値）、1つの減損処理方法に数を減らすことで簡素化を図ろうとしている。

減損処理は、提案されている2つの分類のうち、償却原価で測定される金融商品のみが対象となる。減損処理の方法に関して、議論の中心は、



国際会計基準審議会（IASB）議長
デイビッド・トゥイーディー氏

貸倒引当金の計上となっている。現行IAS第39号では、減損している客観的証拠がある場合に減損を認識するという「発生損失モデル」を採用している。しかし、金融危機を契機に、政府、中央銀行、金融機関監督者等から、このモデルが、景気の悪い時期に貸倒引当金が増大し、自己資本比率を維持しようとする動きから、ますます景気の悪化をもたらすという、「景気循環増幅効果（procyclicality）」をもたらしているとして非難されてきた。このため、IASBでは、現在「予想損失モデル」への変更を検討している。しかしながら、予想損失モデルは適用が難しく、また、システム変更も膨大なものになるため、基準公表から実際の適用には2～3年を要すると見込まれている。予想損失モデルが実行可能かどうか、また、コスト・ベネフィットの観点からモデルの変更が妥当であるかどうか、それとも現在の発生損失モデルを改善した方がいいか、等について、公開草案で6か月程度¹⁾意見を求めたいとのことであった。この「予想損失モデル」への変更については、専門家諮問グループを設置し、情報を求めていくことも決定している。欧州の監督当局などからは、いわゆる“through-the-cycle”アプローチ（景気循環を考慮して、好景気時には引当金を積み増しし、不況時にはそれを取り崩すことで金融の安定化を図ろうとする考え）に基づく減損が主張されているが、IASBとしては、それは金融機関の監督当局がすべきことで、会計基準の領域ではないと反論している。会計とは実態を正しく反映するためのもので、損失

が出ているときには損失が出ていると示すのが会計の役割だからである。

ヘッジ会計の簡素化については、公正価値ヘッジ及びキャッシュ・フロー・ヘッジというヘッジの会計処理及び有効性テストについて、簡素化を検討する予定である。

1-3 「金融商品：分類及び測定」 提案の概要

2009年7月に公表された公開草案「金融商品：分類及び測定」では、金融商品をその測定属性で2つに分類することとしており、1つは償却原価で、もう1つは公正価値としている。このうち、償却原価で測定できる金融商品については、①基本的な貸付金の特徴（元本並びに時間価値及び信用リスクに対する対価としての利息を回収することとなる契約条項）があり、②契約金利に基づいて管理されている、という2つの要件を満たす場合に、償却原価で測定するとされている。その他の金融商品はすべて公正価値で測定され、公正価値の変動による評価差額は、当期利益に計上する。

しかし、公正価値で測定する金融商品のうち、いわゆる持合い株式等、保有先企業との良好な関係を構築する目的などで保有している持分金融商品（戦略投資）については、評価差額をその他包括利益（OCI）に表示する方法も選択肢として認められている。公開草案では、このような戦略投資について定義することはせず、売買目的でなければ、企業の選択で選ぶことができるが、後からこの選択を変更することは不可としている。トゥイーディー議長は、このOCI表示の選択肢について、「世界

中で、『日本版改訂』として知られている」と述べた。

さらに、このOCI表示を選択した場合、売却等により実現した損益についても、当期利益に計上（リサイクル）することなく、OCIから他の剰余金への振替えを行うことを認める提案がなされている。これは、リサイクルをするとなると、減損処理を規定しなければならないが、現在の複雑さの原因が減損処理にあるため、簡素化するという目的のためには、リサイクルは認められないという考えからきている。

トゥイーディー議長は、リサイクルの禁止という提案に対する日本からの反対が大きいことに触れ、日本ではすべてリサイクルすることが要求されているが、ほかの国ではそうではなく、この点に対する反対は世界では大きくないため、変更する意向はないと述べた。他方、戦略投資の配当金についても、OCIで認識することについて主に日本からではあるが、ほかからも反対意見が多くあり、2009年10月15日の臨時会議で議論する予定だとの説明があったⁱⁱⁱ。

1-4 「金融商品：分類及び測定」提案の詳細

・ 償却原価で測定される金融商品

公開草案では、償却原価で測定できる金融商品については、①基本的な貸付金の特徴があり、②契約金利に基づいて管理されている、という2つの要件を満たさなければならないとされている。「基本的な貸付金の特徴」とは、元本と利息の回収（又は支払い）を生じさせる契約であり、利息とは、時間価値と信用リスクに対する対価を意味している。ま

た、「契約金利に基づいて管理されている」とは、企業のビジネス・モデル上、金融商品を契約に基づくキャッシュ・フローの回収又は支払いに基づいて管理及び評価していることを意味し、金融商品ごとに分類するのではなく、ポートフォリオで分類することになる。また、現行IAS第39号では、満期保有目的に分類される商品を満期前に売却した場合には、2年間この区分を使えないという、いわゆる「テインティング・ルール（罰則規定）」があった。しかし、貸出先の信用状況が悪化したために保有する債権を売却したり、ポートフォリオのリバランスのために一部を売却したりすることは想定されるため、この規定は削除され、売却した場合には、ほかと区別して表示することでその事実を明瞭に示すようにした。トゥイーディー議長はここで、毎年この売却損益が大きいと、この分類が適切かどうか監査人が疑問を持つかも知れない、と述べた。

・ 組込デリバティブ

組込デリバティブは、現行IAS第39号ではデリバティブと主契約との区分処理が義務付けられていたが、公開草案では、主契約が金融商品である場合には区分処理をなくし、金融商品全体が償却原価の要件に当てはまる場合には償却原価で測定し、当てはまらない場合には公正価値測定とすることが提案されている。なお、主契約が金融商品ではない場合には、既存のIAS第39号の規定がそのまま適用される。

・ 持分金融商品（OCI表示の選択肢）

トゥイーディー議長いわく、「日本版改訂」と世界中で知られている

持分金融商品のOCI表示の選択肢であるが、これは金融商品ごとに選択が可能で、公開草案では、当初認識時にこの選択をした場合には、変更が不可とされている。

また、OCI表示を選択した場合、前述のとおり、売却損益のリサイクリングは禁止されるため、減損の規定もない。配当金についても、2009年7月の提案ではOCIで認識されることが要求されているが、2009年10月15日の臨時会議で、この点について議論されるとのことであった^{iv}。

・ 公正価値オプション

公正価値オプションは、現行IAS第39号では、①会計上のミスマッチの解消、②公正価値に基づいて管理されている、③組込デリバティブ、の3つの場合に選択できることが規定されている。しかし、公開草案では、償却原価で測定される商品に対して、①の場合のみ、適用できるような改訂が提案されている。②については、公正価値に基づいて管理されている商品については、そもそも公正価値評価が要求されるため不要となること、③については、組込デリバティブの区分処理規定の削除が提案されているため、同様に不要となり、公正価値オプションに関する規定は、大きく簡素化される。

1-5 具体的な例

・ 持分金融商品

➤ 売買目的で保有している商品：公正価値で測定し、その変動は当期利益に認識。減損規定は適用されない。

➤ 売買目的で保有していない商品：公正価値で測定し、企業を選択で、その変動をOCIに表示。

減損規定は適用されない。

・ 負債性金融商品（基本的な貸付金の特徴）

- 契約金利に基づいて管理：償却原価で測定し、減損規定が適用される。要件を満たした場合には、公正価値オプションを適用できる。
- 契約金利に基づいて管理されていない：公正価値で測定し、変動を当期利益に認識。減損規定は適用されない。

この提案に対し、欧州からは、「今よりも公正価値で測定される範囲が広がる」と反対の声があるが、トゥイーディー議長は、そうは思わないと述べ、その根拠として、現在、欧州の銀行が保有する負債性金融商品は、罰則規定があるために多くが売却可能金融商品に分類されており、その残高は、満期保有目的の15倍であることが示された。つまり、多くの負債性金融商品は、既に公正価値で評価されていることから、公正価値で測定される範囲が広がるということはないと考えているとのことである。

・ 組込デリバティブの特徴を持つ負債性金融商品

- 混合契約全体が基本的な貸付金の特徴を有し、契約金利に基づいて管理：金融商品全体を償却原価で測定。減損規定が適用される。
- 主契約が金融商品であるその他すべての混合契約：金融商品全体を公正価値で測定し、変動を当期利益に認識。減損規定は適用されない。

1-6 現行IAS第39号と公開草案との比較

現行IAS第39号は、4つの分類、3つの減損処理方法があり、特に、

減損処理は問題が多い。例えば、負債性金融商品でも、売却可能に分類された金融商品と満期保有目的に分類された金融商品とでは、減損の方法が異なる。また、同じ売却可能に分類された場合でも、持分金融商品では戻入れが禁じられる一方、負債性金融商品では、戻入れが可能となっている。さらに、持分金融商品の減損の客観的な証拠とされる「時価の下落がsignificant（著しい） or prolonged（長期にわたる）」の解釈に混乱がみられている。

このように複雑なIAS第39号に対し、公開草案では、2つの分類、1つの減損処理方法が提案され、著しく簡素化が図られている。このため、世界的には前向きに受け入れられているとのことであった。

別の論点として、金融危機で明らかになった大きな問題は、発行体自身の信用リスクの扱いである。金融危機の最中に、金融機関自身の信用力が減少したために当該金融機関が発行している債券の時価が下落し、その結果、当該金融機関が負債の評価益を計上した例が相次いだ。これに対して各方面から批判があった。このため、現在、IASBではこの点について議論を重ねており、トゥイーディー議長は、2009年10月6日の臨時会議で、負債の評価において発行体自身の信用リスク分を除いて評価することを決定したと述べた^v。

1-7 経過規定及び発効日

・ 経過規定

いくつかの例外を除いて、完全な遡及適用を要求する。さらに、早期適用する場合には、追加的な開示を要求している。分類及び測定に関し

て、米国とコンバージェンスを図るよう模索しているが、現在は難しい状況にある。米国は現在、すべての金融商品に公正価値評価を求めることを検討しているが、世界的にこの提案は否定的に受け止められている。米国は今でもこの提案にこだわっているが、IASBとしては、G20の要求から2009年末までに分類及び測定の簡素化については完了しなければならない。このように難しい局面にあり、2009年11月に予定されているFASB（米国財務会計基準審議会）との会合で、検討を続けるとのことであった。

・ 発効日

2009年12月に終了する事業年度から任意適用を可能とする。強制適用は、2012年1月1日以降を想定している^{vi}。

1-8 次のステップ

- ・ 2009年10月：減損処理の方法に関する公開草案を公表
 - ・ 2009年第4四半期：分類及び測定に関するIFRS最終基準書を公表
 - ・ ヘッジ会計に関する公開草案を公表
 - ・ 2010年：減損処理、認識の中止、ヘッジ会計に関する基準を公表し、IAS第39号の全面改訂プロジェクトを完了
 - ・ 2012年1月1日：IAS第39号の後継基準の強制発効予定日
 - ・ 最後に活発な質疑応答が行われ、本分科会は終了した。
- （業務本部IFRSデスクグループ長・公認会計士 児嶋和美）

〈注〉

i IAS第39号改訂の背景は、山田辰己「IAS第39号の改訂公開草案について—分類及び測定：金融危

機への対応」(会計・監査ジャーナル2009年11月号 (No. 652)) に詳しい。

- ii 2009年10月15日の臨時会議で、減損処理方法の改訂に関する公開草案のコメント募集期間は8か月とされた。
- iii 2009年10月15日の臨時会議で、戦略投資の配当金については、それが投資の払戻しではなく、投資のリターンを示す場合には、当期

利益に計上することとし、その事実について開示することが暫定合意された。

- iv 注iii参照
- v 2009年10月21日の会議で金融負債の検討は先送り、11月公表予定の最終基準からは除外することが合意された。
- vi 2009年10月22日の会議で、適用を2013年1月1日とすることが合意された。

機能するかどうかは、これから検証することとされている。

2-2 収益認識モデルを適用するためのステップ

本プロジェクトで提案された収益認識モデルを適用するためのステップは、以下のようになる。

- ① 契約を識別する (Identify the contract)
- ② 履行義務を識別する (Identify performance obligation)
- ③ 取引価格を決定する (Determine the transaction price)
- ④ 取引価格を配分する (Allocate the transaction price)
- ⑤ 履行義務充足時での収益認識 (Recognise revenue when performance obligations are satisfied)
- ⑥ 契約コストの会計処理 (Account for contract costs)

講演では、①～⑥のそれぞれについて、順番に説明が行われた。

① 契約の識別

DPでは、「契約」とは「強制可能な義務を生じさせる複数の当事者間における合意」であり、「顧客」とは「企業の通常のアウトプットを得るために契約を締結した当事者」とであると定義されている。ここで、顧客との間の契約とは、以下のように、企業が顧客に対して財及びサービスを移転する約束をするのと引き換えに、顧客が企業に対して対価を支払う約束をするものと考えられる。このそれぞれの約束が、企業にとっては権利と履行義務 (performance obligation) として認識されることになる。

2 IFRSと収益認識

山田辰己理事からは、2008年12月に公表されたディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」(以下「DP」という。)の具体的な内容と、受領したコメントの分析状況について、詳細な説明が行われた。

2-1 収益認識プロジェクトの目的と原則

講演の冒頭で、まず、収益認識プロジェクト(以下「本プロジェクト」という。)の目的は、さまざまな産業や資本市場において横断的に使用されるための、単一で原則主義の収益認識基準を開発することであるという説明がなされた。米国基準においては、収益認識に関する200以上の基準があり、その中には相互に矛盾しているものもあるため、特に米国側から、原則主義の収益認識基準の開発について強いニーズが出されたとのことであった。

本プロジェクトの最初の成果物として、2008年12月にIASBからDPが公表され、2009年6月まで意見募集が行われたが、最終的に、将来新た

な基準が開発されると、これまでのIAS第18号「収益」、IAS第11号「工事契約」や米国基準の多くの基準が置き換えられることになる。

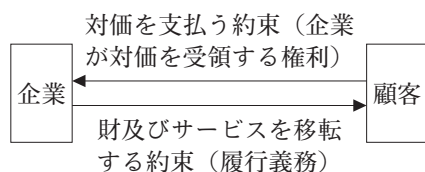
本プロジェクトでは、収益の認識 (recognition) 及び測定 (measurement) の2つを扱っており、次のような非常にシンプルな2つの原則を置いている。

- ✓ 財とサービスの支配が相手方(顧客)に移転したときに、収益を認識する。
- ✓ 相手方(顧客)と契約した取引価格で収益を認識する。

これまでのIAS第18号の原則は、リスクと経済価値が顧客に移転したときに収益を認識するというものであり、例えば所有権が移転しても、リスクと経済価値とが顧客に移転するまで収益認識を行わなかったが、新基準では顧客に支配が移転した時点で収益が認識されることになる。支配は、通常は所有権の移転に伴って相手方に移転すると考えられるが、支配の定義が実務の現場できちんと



国際会計基準審議会（IASB）理事
山田辰己氏



例えば、テレビを1,000円で販売する契約を企業と顧客が結んだ場合には、企業は顧客から対価1,000円の支払いを受ける権利を獲得すると同時に、テレビを顧客に引き渡す義務（履行義務）を負う。概念上は、企業にとっては権利と義務が1,000円ずつ生じていることになるが、財務諸表上は仕訳されることはない。

そして、企業側に残存する権利と履行義務の差が、契約における「正味のポジション」となる。上記の例では、正味のポジションはゼロ（1,000円－1,000円）であるが、正味のポジションが資産サイドである場合（例えば、テレビは顧客に引き渡したが、対価の支払いをまだ受けていないような場合）、契約の正味ポジションはネットで資産（契約資産）の状態となり、逆に、財及びサービスを移転する義務が対価を受け取る権利を上回っていれば（テレビはまだ引き渡していないが、対価の一

部について支払いを受けた場合）、契約の正味ポジションはネットで負債（契約負債）となる。このような考え方は、今回のDPにおいて初めて示されたものである。

② 履行義務の識別

DPにおいて履行義務は、「顧客に資産（財又はサービス）を移転する約束」と定義されている。本プロジェクトにおいては、契約は多くの履行義務を含む可能性があるとしており、顧客に対する財及びサービスの移転のパターンを反映するために分割する（＝別個の契約としての取扱いをする）ものとされている。ここで重要なのは、同時に移転する財及びサービスの分割は不要であるとされていることである。裏を返せば、移転の時期がずれていれば、それぞれの財及びサービスは別個の履行義務として識別されるということの意味する。そして、履行義務の分割は顧客の意思に基づいて行われるのではなく、いつ顧客に支配が移るのかという事実に基づいて判断される。すなわち、すべては契約の中身によって決まるということになる。講演では、次のようなテレビ販売の事例が紹介された。

テレビ本体（800円の価値）に2年間の製品保証（200円の価値）をつけて、合わせて1,000円で販売した場合、これまでの我が国の一般的な会計処理では、テレビの販売時に1,000円の収益を計上すると同時に200円の製品保証引当金を計上してきたが、DPで示された考え方では、製品保証も別個の履行義務として識別し、収益を配分する。すなわち、テレビの販売時には本体に相当する800円

だけを収益として計上し、製品保証部分（200円）はいったん繰り延べた上で、期間の経過に応じて（製品保証期間の2年間にわたって、企業は「顧客からの修理の依頼に備えて待機する」というサービスを顧客に対して継続的に提供しているという考え方を採る）収益に振り替えられることになる。

テレビ本体と製品保証は提供される時期が別であるため、別個の履行義務として識別されたが、例えば、テレビとテレビを置く台については、通常は売主企業から顧客に両方同時に移転されると考えられることから、別個の履行義務として識別されることはない。

③ 取引価格の決定

取引価格とは、顧客が約束した対価のことをいう。場合によっては、貨幣の時間価値による影響の調整や、契約当事者の状況を反映するレートでの割引き、確率に基づく加重平均による見積り（期待値）、（非資金の対価である場合には）非資金対価の公正価値の算定や、交換された財及びサービスの販売価格の算定が必要になることもある。

④ 取引価格の配分

前述のとおり、DPでは、「相手方（顧客）と契約した取引価格で収益を認識する」という原則が置かれている。取引価格は契約に基づく収益の合計であり、独立した販売価格の比率に応じて各履行義務に配分される。ここで、「財又はサービスの独立した販売価格」とは、「財やサービスが契約の当初に別々に販売されていた価格」のことを指すとされている。財又はサービスの独立した販

売価格が観察可能でないときには、独立した販売価格を企業が自ら見積もることになる。

前述のテレビの例を再度取り上げる。

年末のセールで、テレビが2年間の製品保証付きで、1,000円で販売されている。テレビと製品保証の定価は、それぞれ900円と300円である。

この場合、テレビに配分される取引価格は、 $1,000 \times (900/900 + 300) = 750$ 円、製品保証は250円となる。750円はテレビの引渡し時に収益として計上され、250円はいったん繰り延べられた後、2年間にわたって収益に振り替えられることになる。

⑤-1 収益の認識

収益は、企業が約束した財やサービスを顧客に移転することにより、履行義務が充足された時点で認識される。収益額は、履行義務に配分された取引価格の額である。収益認識の原則のところでも述べたように、「財やサービスの移転」は、顧客が約束された財又はサービスの「支配を獲得した時点」を基礎とする。DPでは、収益は顧客への財やサービスの移転を表現するものであり、企業の活動を必ずしも伴うものではない（財の製造活動と収益の認識とが必ずしもリンクしているとは限らない）とされている。財の移転は、通常、引渡しによってなされる（顧客が財に対する支配を獲得する）が、サービスに係る履行義務は、顧客がサービスを受けた時点で充足される。すなわち、顧客が企業から何か価値のあるものを受け取って、直ちに消費しているという考え方を採っている。

⑤-2 工事タイプの契約に係る収益の認識

本プロジェクトの収益認識の原則を、長期間にわたって資産が建設されるような工事タイプの契約に対して当てはめると、「サービスや原材料が、顧客に継続的に移転する場合にのみ、継続的に収益が認識される」ことになる。言葉を換えていえば、工事進行基準的な会計処理が認められるのは、契約期間を通じて顧客が仕掛品を支配した場合のみということになる。例えば、企業が顧客のサイトに建物を建てるような場合がこれに該当するかもしれない。それ以外の契約については、資産の支配が顧客に移転するまで収益の計上を行わない、すなわち、工事完成基準が適用されることになる。

これまで工事進行基準は、工事タイプの契約について意思決定に有用な情報を提供するとされてきたが、本プロジェクトでは、建設対象資産の支配が顧客にまだ移っていないにもかかわらず、確定した契約が存在し、進捗度が分かるという理由で収益を前倒して計上するのは妥当ではないという考え方が採られている。収益をどの時点で認識するのかは契約の中身によって変わってくるため、契約内容を十分に吟味することが必要になる。

⑥ 契約コストの会計処理

契約獲得のためにかかったコストやその他の契約前コストは、他の基準書で資産化を求められない限りは繰り延べられることはなく、発生時の費用として処理される。その際には、契約に係るコストの会計処理に関する、既存の収益に係る基準のガ

イダンスをそのまま適用することができる。

DPでは、契約コストの会計処理について特段の記述がされていないが、唯一、不利な契約（Onerous contract）の取扱いについては言及している。「不利な契約」とは、契約を履行するために要すると予想されるコストが、履行義務の帳簿価額（＝将来の収益認識額）を超えるような場合をいい、このような場合には、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の規定に基づいて契約損失の認識（予想コストの再測定）を行わなければならないとされている。このとき、予想コストにはリスクマージンは反映させない。前述のテレビの事例に即していえば、1,000円で販売すると契約したテレビについて、製造原価や運搬費も含めると引き渡すのに1,100円かかることが判明したようなケースである。この場合には、契約損失100円を計上（相手方は履行義務）しなければならない。我が国における工事損失引当金の定めに関連した取扱いといえる。

2-3 DPに対して寄せられたコメントの分析

DPに対するコメント提出は2009年6月中旬に締め切られ、IASBでは現在、受領したコメントの分析及びそれを踏まえた審議を行っている。

財務諸表作成者、専門家団体、業界団体、基準設定主体など、欧州や北米を中心に、世界中の幅広い層から多数のコメントが寄せられた。

大半のコメント提出者は、「収益認識に係る単一のモデルの確立」という本プロジェクトの目的を支持しており、原則の全体的な方向性を支

持っているが、一方で、「財とサービスの支配が相手方（顧客）に移転したときに収益を認識する」という単一の認識原則が、すべての契約について意思決定に有用な情報をもたらすということを疑問視している者もおり、プロジェクトの進展そのものは好ましいものの、今後、さらなる進展が必要という意見も多かった。DPに対して寄せられたコメントのうち、主なものを列挙すると、次のとおりである。

- 非常に重要なプロジェクトだが、なぜ今やらなければならないのか？
- モデルはいくつかの契約に対しては有用な情報を提供しないかもしれない。単一のモデルは実行可能か？
- なぜ工事進行基準を使えないのか？ その方が企業の活動をよりよく表現しているのではないか？
- 素晴らしい概念だが、いったいどのようにして我々の産業に適用するのか？
- 濫用されやすいモデルである（見積りの増加、実態よりも形式が優先される）。
- いくつかの既存の基準は今のままでよいのではないか？
- 提案されたモデルはどのように既存の基準と異なっているのか？
- モデルはコストに対処する必要があるのではないか？

多数のコメントの中でも特に、収益認識のキーワードとなる「支配」の概念がはっきりしないため、これ

をより明確化すべきであるとする意見や、本プロジェクトの認識原則がすべての契約（特に、長期の工事契約）に対して適切であるかどうか、本当に企業の実態を表すのかどうかを十分吟味すべきとの意見が多く寄せられたとのことであった。

これらのコメントから得たフィードバックを踏まえ、IASBのスタッフは、以下のような支配の原則と、それを裏付けるような指標とを開発中とのことであった。

財又はサービスに対する支配は、財又はサービスの使用及び便益を指図する企業の現在の能力である。

すなわち、財又はサービスを、自分が好きなように使える状態で占有していればよく、それを実際に使っているかどうかは問わないということである。

2-4 プロジェクトの今後のスケジュール

収益認識プロジェクトは、FASBとのMOU（覚書）プロジェクトであり、2011年6月までに完成させる必要があるとされている。

今後の本プロジェクトのスケジュールを図示すると、以下のとおりとなる。

(2008年12月)	ディスカッション・ペーパー（DP）公表
(2009年6月)	DPに対するコメントの提出期限
受領したコメントを踏まえてIASBでの再審議、意見交換活動の実施	
2010年第2四半期	公開草案の公表を予定
受領したコメントを踏まえてIASBでの再審議、意見交換活動の実施	
2011年6月	最終基準書の公表を予定

前述のスケジュールを踏まえ、単一の収益認識モデルを開発するために今年度を実施すべき重要なステップとして、次のような事項が挙げられている。

- ✓ 契約の支配と契約の境界の開発。支配概念の明確化
- ✓ 履行義務の識別のリファイン
- ✓ 利益をいつ、どのようにして分割するのかの決定
- ✓ 意見交換の場の拡張（集中的なワークショップ、ウェブキャスト、利用者との意見交換）

最後に、講演者の山田理事より、2009年11月26日（木）に我が国（日本公認会計士協会）において、収益認識に関するワークショップの開催が計画されていることが紹介された。ワークショップには、IASBにおける収益認識プロジェクトのメンバーの参加が予定されており、作成者や公認会計士等の参加者から、実務上の問題点等を幅広く聴取したいため、我が国の関係者からも積極的に意見発信をしてほしいとのコメントで、本分科会は締めくくられた。

第2四半期の決算時と重なったにもかかわらず、分科会には財務諸表作成者、公認会計士、アナリスト等多数の参加者があり、盛況のうちに本分科会は終了した。

（業務本部IFRSデスク研究員・
公認会計士 吉田健太郎）

教材コード	J020542
研修コード	210314
履修単位	1単位