

## 第 73 回 国際対応専門委員会議事概要

日 時 平成 20 年 10 月 3 日（金） 15 時 30 分～17 時 00 分

場 所 （財）財務会計基準機構 会議室

### （審議事項）

#### （1） 公開草案「IFRS の年次改善」に対するコメント対応

IASB では、昨年から、緊急ではなく、小幅な IFRS の改訂を扱うための年次のプロセス（「年次改善プロセス」）を導入している。このプロセスで扱われる論点は、国際財務報告解釈指針委員会（IFRIC）や、スタッフ又は実務に携わる者からの提案によってもたらされた事項から生じるものであり、IFRS 間の矛盾点や、表現の明確化が必要なところといった分野に焦点をあてるものである。IASB は、今回で 2 回目となる年次改善プロジェクトにおいて、8 つの国際財務報告基準（IFRS）の 12 個の論点に対する改訂を行うことを提案する公開草案「IFRS の年次改善」を 8 月に公表し、11 月 7 日までコメントを募集している。

事務局より、全般的な公開草案の内容及びコメント対応案（別紙 1 参照）、及び本公開草案の最も重要な論点である、IAS 第 18 号「収益」に付随する売上の総額／純額表示に係るガイダンスの追加案の内容及びコメント対応案（別紙 2 参照）の説明を行った後、質疑応答が行われ、以下のような質問及び意見が述べられた。

（売上の総額／純額表示に係るガイダンスの追加案の内容について）

- 鶯地専門委員（IFRIC 委員）からは、売上の総額／純額表示に係るガイダンスの追加案の内容について以下のような補足説明があった。
  - 本ガイダンス案は、IFRS に米国の EITF99-19「収益の表示 当事者として総額対代理人として純額」に相当するガイダンスを取り入れるかの IFRIC 及び IASB での審議の結果である。
  - 本論点を 2007 年 7 月の IFRIC 会議で取り上げた際に、当初は解釈指針を開発しないことが提案され、この理由として、米国の EITF99-19 が世界的な会計慣行になっていること、また IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 12 項の「経営者は会計処理の判断をするに当たり、（中略）類似の概念フレームワークを使用しているその他の会計基準設定主体の直近の基準を考慮に入れることが出来る。」という規定も理由に挙げられていた。
  - これに対して、鶯地専門委員は、①実際に会計処理の大きなばらつき（divergence）がある、②EITF を参照することを前提としたルール作りそのものがおかしいという理由を提示して、IFRIC の議題とすべきと主張し、これが受け入れられた。

- 本論点は、独立した解釈指針を開発するよりもむしろ、実務的なガイダンスとして取り扱うことが適切であるという IFRIC での判断により、IAS 第 18 号のガイダンスの追加として、IASB の年次改善プロジェクトで取り上げられることとなった。
  - EITF99-19 は、総額表示が妥当だとする指標が 8 つ、純額表示が妥当だとする指標が 3 つある（別紙 2 参照）。このうち、例えば総合商社では、5. 「商品の性質を変更したり、サービスを提供することによって付加価値を加えている」、6. 「自由に供給業者を選択する裁量がある」、7. 「物品またはサービスの仕様の決定に関与している」の 3 つの総額表示が妥当だとする指標が、該当しない取引がある。そのため、取引によっては、日本基準では総額で売上高に計上されるが、米国会計基準では純額表示となるものがある<sup>1</sup>。そのような取引が米国会計基準で純額表示となることに関しては、業務上のリスクや取扱高という実務上の感覚と乖離しており、経営指標にならないという実感があるという意見がある。
  - 本ガイダンス案では、上記の 3 指標の明示的な記載はなく、妥当なものとする。
  - 指標を総合的に勘案することが適切という意見に関しては、EITF99-19 では、指標に強弱をつけてマトリックス的に判断が、総合的に勘案ということのような EITF99-19 のような実務慣行になり得る可能性がある。
- ・ 事務局から、EITF99-19 の上記 5、6、7 の 3 指標は、EITF99-19 の 1. 「契約の主たる債務者（Primary Obligor）である。」と弱く関連しており、本論点の審議の行われた 2007 年 10 月 IASB 会議の Observer Note では、本ガイダンス案の 1. 「企業は顧客に対し財貨又は役務を提供する、又は注文を執行する主たる責任を負っている。例えば顧客が注文又は購入した商品又はサービスが顧客に受け入れられるかどうかについて責任を負う。」の指標に包含されて考えられており、上記 3 指標が全くなかったわけではないと考えられるという説明を行った。
  - ・ 本ガイダンスの目的は、重要なリスクと経済価値に対するエクスポージャーを負っている本人の特定であり、上記 5、6、7 の 3 指標があることで、重要なリスクと経済的価値に対するエクスポージャーを負っている当事者であるかの判断を見誤るのであれば、単に上記 3 指標を削除すべきと考える。
  - ・ 実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」の「4 ソフトウェア取引の収益の総額表示についての会計上の考え方」では上記 5、6、7 の指標含まれている気がするが、本ガイダンス案が確定した際にも、考え方に変更はないのかという質問に対しては、新井専門委員長から、当該実務報告の開発に関与していた事務局メンバーに確認の上、次回の国際対応専門委員会にて回答したいという

---

<sup>1</sup> 例えば総合商社 A 社では、2008 年 3 月期の米国会計基準に基づく収益は約 3 兆 7,000 億円であるのに対し、日本基準に基づく売上高は約 11 兆 5,000 億円である。

回答があった。

- 上記 5、6、7 の 3 指標の記載がなくなったことで、日本の総合商社の米国会計基準に基づき純額表示されている収益の金額が、本ガイダンス案のもとでは日本基準の売上高の金額になるのかという質問に対しては、鶯地専門委員から、本ガイダンスを適用してもそれほど増加せず、米国会計基準に基づいた金額に近いものになるのではないかと考えられるという見解が示された上で、パラメーターが細かすぎるために明らかに純額が適当でないという結果を招かないよう、本ガイダンス案のような、実務上の感覚に合うよりシンプルな原則ベースのガイダンスが望ましいという意見が述べられた。
- 本ガイダンス案は、重要なリスクと経済価値に対するエクスポージャーを負っているか否かが決め手であると考え。指標は、特徴を挙げるという書き方であり、例示という位置づけとも理解できるので、「個別に」という記載にこだわらなくてもよいのではないか。
- 全ての条件を満たす必要があるのか、1 つ満たせば良いのか、総合的かが分からない。もし 1 つでも満たせば良いとすると、顧客への信用リスクは必ず負っているので、問題となる取引は生じないことになってしまうのではないか。
- 本ガイダンス案は、列挙された特徴を勘案した上で、重要なリスクと経済価値に対するエクスポージャーを負っているかという原則的な考え方によって解釈するという形になっている。本ガイダンス案に挙げられている、本人である 4 つの特徴は当然のものと考えられる。したがって、これらの「総合的判断」が必要とすべきとコメントするのは適当でなく、「企業が本人として活動している特徴としては、個別に、若しくは組み合わせたものであっても、以下のような特徴を挙げることができる。」という原文のとおりで解釈に任せるのがよいのではないか。
- 「個別に」という用語が誤解を生む可能性があるということで、削除するという意見もあり得ると考える。
- 本ガイダンス案の指標のうち、「在庫リスクを負っている」という指標は、サービスの提供について適用できるのか疑問がある。
- 一般論として、収益の総額／純額表示は、主にサービスについての論点であって、貸借対照表上に在庫があるような商品・製品については総額表示が妥当ではないか。
- IASB/FASB の収益認識プロジェクトでは、資産負債アプローチに基づいて検討を進めているが、収益の総額／純額は考慮されていないと思われる。

（売上総額／純額表示に係るガイダンスの追加案の発効日について）

- ・ 事務局から、本公開草案は改訂対象の基準ごとに発効日を記載する形式となっているが、本論点はガイダンスの追加であり基準本体の改訂でないため発効日の記載がないこと、もし IFRIC という形式であれば発効日が記載されるはずであること、発効日の記載がなければいつ追加ガイダンスが適用になるかが明確でないため、実務が混乱するのではないかという点を説明した。
- ・ 山田 IASB 理事からは、基準本体以外の部分について発効日を定めることは難しいこと、発効日の記載がなければ公表日からの適用となり、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の規定から遡及適用という解釈となることが説明された。

（その他）

- ・ IFRS 第 8 号「事業セグメント」のセグメント資産に関する情報の開示に関しては、事務局から、会計基準第 17 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」の開発に際しては、本論点での IASB 会議での審議状況及びスタッフ間での情報交換を踏まえ、今回の年次改善プロジェクトと同様の結果となるように結論の背景の記述を盛り込んだ旨の（別紙 1 参照）説明を行った。

本公開草案に対するコメント対応は、次回の国際対応専門委員会で引続き審議を行った上で、IASB に対してコメント提出を行う予定である。

## （２） IASB/FASB の MOU の更新版（９月公表）、IASB 作業計画（８月公表）について

2006 年 2 月に公表された IASB と FASB の覚書（MOU）は、対象のプロジェクトについて 2007 年末までの達成目標が記載されている。今年 4 月の IASB と FASB の合同会議では、MOU 対象項目を 2011 年 6 月頃までに完成させるための対応策についての審議が行われた。この結果を受けた作業計画が 6 月に公表され、さらに 8 月には更新された作業計画を公表している。合わせて 9 月 11 日には、2006 年以来達成した進捗状況を報告し、2011 年までに主要な共同プロジェクトを完了させるという目標を定めるため、MOU の更新版が公表されている。

山田 IASB 理事から、上記 IASB/FASB の MOU の更新版及び IASB 作業計画（8 月 14 日現在）について説明がなされた。

その後、質疑応答が行われ、以下のような質問及び意見が述べられた。

- ・ 概念フレームワークプロジェクトのフェーズ A に関して、作業計画上 2009 年前半に「Final Chapter」と記載されているが、フェーズごとに確定させて適用することは、部分的に現行と新しいフレームワークが混在するので、行うべきではないのではないかという意見に対しては、山田 IASB 理事から、プロジェクトが長期にわたり、新しい

考え方を基準開発に生かすため、ボードメンバーが変わって 1 から議論をし直すことを避けるため、フェーズごとに公開草案を公表し確定させる方針をとったこと、フェーズ H で全体の整合性を検討する予定であるという回答がなされた。

- 一般には日本、米国、IFRS と法人所得税に関する会計基準にそれほど差がないという認識と思われるが、IAS 第 12 号「法人所得税」の全面改訂案の内容は何かという質問に対し、山田 IASB 理事から、法人所得税は短期コンバージェンス・プロジェクトであり、一時差異アプローチのいくつかの例外をできるだけ少なくすること（在外子会社の未分配利益の税効果の例外は残る）、IAS 第 12 号で明確でない期間内配分のガイダンスを SFAS 第 109 号のものを採用する等の共通化をしており、来月を目途に公開草案が公表されることが説明された。

## （報告事項）

### （１） ９月 IASB 会議報告

山田 IASB 理事から、2008 年 9 月 IASB 会議での以下の議題の審議について、IASB 会議報告を用いて報告がなされた。

| 議題                       | 主な内容                                                                                                                                                                     |
|--------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 信用危機対応（専門家諮問パネル会議の報告を含む） | <ul style="list-style-type: none"> <li>• オフバランス企業に関する開示</li> <li>• 流動性に関する開示</li> <li>• 金融商品の公正価値に関する開示</li> <li>• 専門家諮問パネルの報告書案（9 月 16 日公表）</li> </ul>                  |
| 収益認識                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 当初認識以降の履行義務の再測定 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 不利な契約かどうかの判定規準</li> <li>➢ 契約が不利となる場合以外に再測定すべき場合</li> </ul> </li> </ul> |
| 公正価値測定                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 最有効利用</li> <li>• 大量保有要因</li> </ul>                                                                                              |
| IAS 第 24 号「関連当事者の開示」の改訂  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 国営企業の開示免除規定の見直し</li> <li>• 公開草案の再公開</li> </ul>                                                                                  |
| IFRS の初度適用               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• カナダ AcSB のスタッフが中心に作業を行った、IFRS 第 1 号改訂公開草案の公表。</li> </ul>                                                                        |
| プライベート企業のための IFRS        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• セクション 28 から 38 まで及び開示に関する規定の検討</li> </ul>                                                                                       |
| 株式報酬                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• IFRS 第 2 号の見直しを新規議題としない決定</li> </ul>                                                                                            |
| 保険会計についての教育セッション         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 「履行価値（fulfilment value）」について</li> </ul>                                                                                         |

| 議題 | 主な内容 |
|----|------|
| ヨン |      |

以上の議題以外に、採掘産業、IFRS の年次改善及び IFRIC の活動状況についての審議が行われ、資本と負債の区分に関する欧州の協同組合銀行の代表からの教育セッションが行われたことが報告された。

また、信用危機対応については、9 月 IASB 会議報告に加えて、以下の点について説明があった。

- 10 月 2 日に追加の IASB 会議が行われ、流動性・金融商品の公正価値に関する開示、連結、オフバランス企業に関する開示が審議されたこと。
- 9 月 30 日の SEC と FASB スタッフの公正価値評価に対する共同のリリースに対応して、10 月 2 日に IASB スタッフから当該共同リリースが IAS 第 39 号と整合的というコメントをリリースしていること。
- 10 月 3 日に、米国会計基準と IAS 第 39 号の差異であるトレーディング目的から満期保有債券へのカテゴリー変更<sup>2</sup>について、10 月の IASB 会議で議論の俎上に載せる旨を含む、IASB の金融危機に対する対応に関するリリースを公表する予定であること。

（IASB 会議報告については当委員会ホームページ

<http://www.asb.or.jp/html/iasb/minutes/2008.php> を参照。）

その後に行われた質疑応答では、以下のような質問が述べられた。

- 収益認識に関して、保険契約は不確実性が契約の重要な固有の特徴であるとして、契約が不利となった場合以外に再測定すべきと考えられている点について、保険契約を例外とする理由を明確にする必要がある、また昨年公表された保険契約のディスカッション・ペーパーと収益認識についての暫定合意に齟齬があると思われるので、議論を尽くすべきであるという意見に対しては、山田 IASB 理事から、不確実性が契約の重要な固有の特徴という性質により例外にすることを考えており、ディスカッション・ペーパーにて意見を募集することになるという回答があった。
- 収益認識プロジェクトでは、現行のまちまちの収益認識規準に対して、すべてのケースを包摂するような統一的な原則を当初目標としていたが、今月の審議では、不確実性が重要な特徴である場合、価格の変動性が高い場合、長期の場合に例外を設けているが当初の目標と矛盾するのではないかという意見に対して、山田 IASB 理事から、2011 年 6 月までにプロジェクトを完成させるため、理想的な基準開発から、現在より改善される現実的な選択に変更したことが説明された。

<sup>2</sup> 米国会計基準では稀な場合にトレーディング目的からのカテゴリー変更が認められるが、IAS 第 39 号では禁止されていた。

## 報告事項（１）

- 金融商品は IAS 第 39 号が適用され収益認識プロジェクトの対象外かという質問に対しては、山田 IASB 理事からその通りであるという回答がなされた。
- 収益認識について、不利な契約かの判断はマージンを加えない履行のコストをベースとするべきであり、負債を収益となる負債か、費用となる負債かを区分しない限り、サービスについての収益のグロス・ネットの議論ができないと考える。

以 上



2008 年 年次改善公開草案に対するコメント対応案（要約）

| 質問                            | 項目                                                | 改訂内容                                                                                                                                                                                                               | 対応案                                                                                                                                                         |
|-------------------------------|---------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IFRS第2号「株式報酬」                 |                                                   |                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                             |
| 1                             | IFRS第2号及び改訂IFRS第3号の範囲<br>(第5項の改訂)                 | ジョイント・ベンチャーの設立時点での事業の抛出及び共通支配下取引は、IFRS第3号「企業結合」(2008年改訂)の企業結合の定義を満たしていなくてもIFRS第2号の適用範囲とはならないことを確認。                                                                                                                 | これらの取引は株主報酬とは全く異なるものであることは明らかであり、IFRS第2号の適用範囲からの除外が適当と考えられるため、コメント不要。                                                                                       |
| IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業」 |                                                   |                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                             |
| 2                             | 売却目的で保有又は廃止事業に分類された非流動資産（又は処分グループ）の開示<br>(5A項を追加) | IFRS第5号が、売却目的で保有に分類される非流動資産（又は処分グループ）又は廃止事業に関し要求される開示を特定していることを明確化。<br><br>その他IFRSが特に売却目的で保有に分類される非流動資産等又は廃止事業に関し開示を要求する場合は別として、その他のIFRSに定められる開示は、当該資産等に適用されない。                                                    | 開示の重複を避ける観点から、売却目的保有の資産に関する開示はIFRS第5号に規定されたものに限定する公開草案の解釈が適当と考えられるため、コメント不要。                                                                                |
| IFRS第8号「事業セグメント」              |                                                   |                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                             |
| 3                             | セグメント資産に関する情報の開示<br>(BC35項の改訂)                    | セグメント資産の開示についてのIASBの見解を明確にするための結論の根拠の改訂。<br><br>現行のBC35項では、IASBが、測定値を最高営業意思決定責任者(CODM)がレビューしているか否かに関係なく、セグメント損益及びセグメント資産の開示を要求することとした理由について説明しており、「…セグメント資産の測定の開示を、そのような測定がCODMにより検討されている場合にのみ、要求することは、SFAS第131号と相 | SFAS第131号、IFRS第8号（及び「セグメント情報等の開示に関する会計基準」）とも、「CODMに提供されていない場合には資産情報を開示する必要がない。」等の定めは基準本文ではなく、BC第35項の改訂により、セグメント資産の情報が開示されない場合があり得るという点は明確になったと考えられる。このため、特に |

| 質問                   | 項目                             | 改訂内容                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 対応案                                                                                                                                                                          |
|----------------------|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                      |                                | <p>違する…」という記述がある。</p> <p>しかし、IFRS第8号の公表後、本項の記述が、SFAS第131号「企業のセグメント及び関連情報についての開示」の長い間採用されてきた解釈（資産情報がない場合には開示しなくてもよい）に矛盾しており、したがってSFAS第131号の下での実務と、意図せざる差異を生み出すことになると考えている者もいた。IASBはこうした指摘を踏まえて再検討し、上記の記述を削除するなど、BC第35項の記述を改めた。</p>                                                                                                     | <p>コメントしない。</p> <p>なお、セグメント情報開示専門委員会でも、この点について検討した上で、「セグメント情報等の開示に関する会計基準」において「事業セグメントの財務情報として資産に関する情報がない場合には、事業セグメントに配分された資産がないものとして、その旨を開示することに留意する必要がある。」（第79項）としている。</p> |
| IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」 |                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                              |
| 4                    | 認識されない資産に対する支出の分類<br>(第16項の改訂) | <p>認識される資産をもたらす支出のみを投資活動からのキャッシュ・フローに分類することを明確化。</p> <p>IFRIC から IASB への、支出が IFRS に従って資産として認識されない場合に、将来キャッシュ・フローを生成する目的で発生する支出に関するキャッシュ・フローの分類に関し実務が異なる旨の報告に対応したもの。当該支出を営業活動に分類する企業もあれば、投資活動に分類する企業もある。</p> <p>当該支出の例として、IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」の下で従来の会計方針に応じて資産又は費用への認識が容認される、探査及び評価活動に関する支出がある。研究費や広告宣伝費などに関する支出についても同じ問題が生じ得る。</p> | <p>IAS第7号の「投資活動」の定義から見ても、資産が認識される支出に限定する公開草案の解釈が妥当と考えられるため、コメント不要。</p> <p>(資産が認識されないものでも将来キャッシュ・フローを生成する目的であれば投資活動に該当するものとする、研究費や広告宣伝費なども該当し得ることになる。)</p>                    |

| 質問          | 項目                                                         | 改訂内容                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 対応案                                        |
|-------------|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| IAS第18号「収益」 |                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                            |
| 5           | 企業が本人(principal)又は代理人(agent)のいずれとして活動しているかの判定<br>(設例21の追加) | <p>第8項は、本人に代わり回収される金額の会計処理を定めているが、IAS第18号は、企業は本人として活動しているのか、代理人として活動しているかを判断するに関するガイダンスを提供していないため、IAS第18号に付随するガイダンスの改訂を提案。</p> <p>企業は財貨の販売又は役務の提供に関する重要なリスクと経済価値に対するエクスポージャーを負っている場合には、企業が本人として活動しており、その個別の特徴又はその組み合わせは以下のとおりである。</p> <p>(a) 企業は顧客に対し財貨又は役務を提供する、又は注文を執行する主たる責任を負っている。例えば顧客が注文又は購入した商品又はサービスが顧客に受け入れられるかどうかについて責任を負う。</p> <p>(b) 企業は、顧客注文の前後、出荷あるいは返還の間の在庫リスクを負っている。</p> <p>(c) 企業は、直接、間接を問わず、例えば追加商品又はサービスを提供するなど、価格設定に裁量権を有している。</p> <p>(d) 企業は顧客の信用リスクを負っている。</p> <p>逆に、財貨の販売又はサービスの提供に関連する重要なリスク及び経済価値に対するエクスポージャーを負っていない場合、企業は代理人として活動しており、その1つの特徴としては、企業が稼得する金額が、取引ごとの固定の手数料、又は顧客への請求金額の一定パーセ</p> | <p>資料1-2参照</p> <p>なお、発効日の問題は、P6を参照のこと。</p> |

| 質問                   | 項目                                        | 改訂内容                                                                                         | 対応案                                                                                                                         |
|----------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                      |                                           | <p>ンテージなどにより、事前に設定されていることを挙げるである。</p> <p>検討している指標以外にも、(もしあれば) どのような指標があるかという質問あり。</p>        |                                                                                                                             |
| IAS第36号「資産の減損」       |                                           |                                                                                              |                                                                                                                             |
| 6                    | のれんの減損テストに対する会計単位<br>(第80項改訂)             | IAS第36号で容認されるのれんの減損テストの最大単位が、IFRS第8号第12項で容認されている集約を行った後の事業セグメントではなく、集約を行う前の事業セグメントとなることを明確化。 | のれんの減損単位をどのレベルで行うかの問題と、セグメント情報をどのレベルで行うかの問題は、必ずしも同列で扱うべきものではなく、のれんの配分単位とセグメント情報の集約基準との考え方との違いを踏まえれば、当該提案は妥当なものであるため、コメント不要。 |
| IAS第38号「無形資産」        |                                           |                                                                                              |                                                                                                                             |
| 7                    | 改訂IFRS第3号からの結果として生じる追加の改訂<br>(第36項、37項改訂) | IFRS第3号「企業結合」(2008年改訂)の決定が企業結合で取得した無形資産に及ぼす影響を明確化。                                           | 企業結合時に無形資産が他の無形資産やのれんと区別して認識された場合のIFRS第3号との整合性を考慮した追加的な改訂案であり、妥当なものであるためコメント不要。                                             |
| 8                    | 企業結合で取得した無形資産の公正価値の測定<br>(第40項、41項改訂)     | 活発な市場で売買されていない、企業結合で取得した無形資産の公正価値を測定する際に、一般的に使用される評価技法の説明を明確化。                               | 公正価値の評価技法についてより一般的と考えられる説明に見直したものであり本質的な内容の変更ではなく、コメント不要。                                                                   |
| IAS第39号「金融商品：認識及び測定」 |                                           |                                                                                              |                                                                                                                             |
| 9                    | 企業結合契約に対する範囲からの除外<br>(第2項(g)改訂)           | 第2項(g)の適用範囲除外規定は、将来のある日付時点で被取得企業を購入する企業結合における取得企業と売り手の間の拘束力のある(先渡)契約に対してのみ適用することを明確化。        | 第2項(g)の適用範囲除外規定を、企業結合日以前の企業結合における先渡契約に限定し、オプション(行使可能、不可能にかかわらず)や、                                                           |

| 質問 | 項目                                    | 改訂内容                                                                                                                                                                                                  | 対応案                                                                                           |
|----|---------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
|    |                                       |                                                                                                                                                                                                       | 関連会社投資への類推適用を認めないように明確化するものであるため、コメント不要。                                                      |
| 10 | 公正価値オプションの適用<br>(第11A項改訂)             | 第11A項の公正価値オプションは、組込デリバティブを伴う、IAS第39号の適用範囲内となる金融商品のみに適用することを明確化。                                                                                                                                       | 公正価値オプションの導入当初に想定されていた適用範囲(金融商品のみ)の考え方に沿った明確化であるためコメント不要。                                     |
| 11 | キャッシュ・フロー・ヘッジ会計<br>(第97項、F.6.2改訂)     | ヘッジ手段の損益(gains and losses)は、事後に金融商品の認識をもたらす予測取引のキャッシュ・フロー・ヘッジ又は認識済金融商品のキャッシュ・フロー・ヘッジに関する再分類調整(IAS第1号「財務諸表の表示」(2007年改訂)を参照)について、ヘッジ対象予測キャッシュ・フローが損益に影響を及ぼす期間に資本から損益(profit or loss)に再分類調整すべきであることを明確化。 | 一部のキャッシュ・フロー・ヘッジにおいて不明確と指摘のあった資本から損益に再分類すべき時期が明確化されるため、コメント不要。                                |
| 12 | 組込外国為替デリバティブの分解<br>(第100項、AG33項(d)改訂) | ある通貨が非金融項目を売買する契約で一般的に使用されるかどうか、したがって主契約に密接に関係するかどうかを判断するときの「経済環境」はどのようなものを明確化。<br>機能通貨の1ないし複数の特徴を備えた外貨建契約は契約上の取決めの不可欠な部分となる可能性が高く、したがって主契約に密接に関係し別個の会計処理は禁止されることを明確化。                                | 適用実務に幅が存在する部分(主契約と密接な関係のあるケースかどうかの判断)について、基準の趣旨(契約上のアレンジに不可欠かどうか)をより具体的に表現する内容の提案であるためコメント不要。 |

### 公開草案での各改訂案の適用時期等<sup>1</sup>

- 別段の規定のある事項を除き<sup>2</sup>、2010 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度から適用となる。
  - 早期適用が認められる。
  - 2. IFRS 第 5 号、6. IAS 第 36 号、7-8. IAS 第 38 号、9-12. IAS 第 39 号は、将来にわたって適用と明記されている。
- 改訂 IFRS 第 3 号「企業結合」から生じた改訂に対する発効日は、改訂 IFRS 第 3 号及び改訂 IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」の発効日に合わせて、2009 年 7 月 1 日となる。
  - 1. IFRS 第 2 号、7. IAS 第 38 号（改訂 IFRS 第 3 号からの結果として生じる追加の改訂）が該当する。
- 3. IFRS 第 8 号は結論の根拠、5. IAS 第 18 号は付録の改訂であり、基準本文にかかわるものではないので、適用時期が記載されていない。
  - 3. IFRS 第 8 号は、結論の根拠の改訂により IASB の意図を明確にしたものであり、また IFRS 第 8 号自体が 2009 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度から適用される（早期適用あり）ので、3. は問題ないと思われる。
  - 5. IAS 第 18 号は、設例 21 案の脚注及び BC2 にあるとおり、「IAS 第 18 号は、企業が本人として活動しているのか、代理人として活動しているかを判断するかに関するガイダンスを提供していない」状況であり、ガイダンスを追加するものである。追加されるガイダンスが、いつから適用になるかが問題になると考えられる。（もし IFRIC であれば最終的に適用時期が記載される。）  
→適用時期を明確にする必要があるのではないか。

### 今後のスケジュール（2008 年 5 月の IASB 会議での暫定合意による）

- 2009 年 1 月からコメント検討開始
- 2009 年 4 月に最終基準公表

以 上

---

<sup>1</sup> 改訂対象である各基準ごとに、適用時期に関する記載がある。

<sup>2</sup> プレスリリースの表現（Unless otherwise specified）である。

IFRS 年次改善 公開草案  
収益認識（売上の総額／純額表示に係るガイダンス） コメント資料

## 1. この資料の要旨

提案されたガイダンスでは、売上を総額表示するか純額表示するかについての判断指標が複数示されている。こうした複数の指標は、US GAAP (EITF99-19) と概ね同じものであるが、これら指標に基づいてどのように判断すべきかが、US GAAP と比較をすると、必ずしも明瞭ではないと考えられる。

## 2. IASB の ED と US GAAP の判断指標の考え方の比較

### EITF99-19 における指標の考え方

以下の表のファクターや指標を考慮した上で、関連する事実や状況に基づいて判断する。ただし、単一の指標で判断するのではなく、総合的に判断することが求められている (The Task Force reached a consensus that none of the indicators should be considered presumptive or determinative; however, the relative strength of each indicator should be considered. (EITF99-19.6) )。

### IASB の ED における指標の考え方

企業は財貨の販売又は役務の提供に関する重要なリスクと経済価値に対するエクスポージャーを負っている場合に本人として活動している。企業が本人として活動している特徴としては、個別に、若しくは組み合わせたものであっても、以下のような特徴を挙げることができる。(Features that, individually or in combination, indicate that an entity is acting as a principal include: (ED, page 25) )。

### 【指標の比較表】

| ◎ 総額表示が妥当であると判断するための指標                |                                                                                          |
|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| EITF99-19                             | IASB ED                                                                                  |
| 1. 契約の主たる債務者 (Primary Obligor) である。   | 企業は顧客に対し財貨又は役務を提供する、又は注文を執行する主たる責任を負っている。例えば顧客が注文又は購入した商品又はサービスが顧客に受け入れられるかどうかについて責任を負う。 |
| 2. 商品受注前又は顧客からの返品に関して一般的な在庫リスクを負っている。 | 企業は、顧客注文の前後、出荷あるいは返還の間の在庫リスクを負っている。                                                      |
| 3. 商品受注後又は発送中の商品に関して物                 |                                                                                          |

| ◎ 総額表示が妥当であると判断するための指標                    |                                                                |
|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| EITF99-19                                 | IASB ED                                                        |
| 理的な損失のリスクを負担している。                         |                                                                |
| 4. 自由に販売価格を設定する裁量がある。                     | 企業は、直接、間接を問わず、例えば追加商品又はサービスを提供するなど、価格設定に裁量権を有している。             |
| 5. 商品の性質を変更したり、サービスを提供することによって付加価値を加えている。 |                                                                |
| 6. 自由に供給業者を選択する裁量がある。                     |                                                                |
| 7. 物品またはサービスの仕様の決定に関与している。                |                                                                |
| 8. 代金回収に係る信用リスクを負担している。                   | 企業は顧客の信用リスクを負っている。                                             |
| ◎ 純額表示が妥当であると判断するための指標                    |                                                                |
| EITF99-19                                 | IASB ED                                                        |
| 1. 供給元（仕入先）が主たる債務者である。                    | N/A<br>ただし、総額表示の指標 1.で実質的に同じ。                                  |
| 2. 企業が稼得する金額は確定している。                      | 企業が稼得する金額が、取引ごとの固定の手数料、又は顧客への請求金額の一定パーセンテージなどにより、事前に設定されていること。 |
| 3. 供給元等の第三者が信用リスクを負担している。                 | N/A<br>ただし、総額表示の指標 8.で実質的に同じ。                                  |

EITF99-19 における「総額表示が妥当であると判断するための指標」の 5～7 が IASB の ED に無いことについては、別紙「資料 1 参考 IFRIC 解説（第 5 回売上高グロスネット）」p.5 「米国会計基準のグロス・ネット表示ルールの問題点」の記載を参照。

### 3. コメントの方向性

売上を総額表示するか純額表示するかについてのガイダンスがなかったため、これを追加するという提案であり、日本の実情も踏まえた内容となっているため、同意し得ると考えられる。

ただし、提案では、個々の指標の 1 つにでも該当すれば総額表示になるとも読めるが、総額か否かの判断は「商品の販売またはサービスの提供に関する重要なリスクと経済価値にさらされているか」という観点からなされるべきであり、こうした指標は総合的に勘案されることが適当とも考えられる。

したがって、原則的な判断規準と指標の関係について、表現をより明瞭にすべきというコメントをすることが考えられるがどうか。

以 上