



IASB と FASB のディスカッションペーパーを巡って
— **Framework** の重要性を再認識する (その 2) —

提起された新収益基準の焦点 **Question8**

収益認識基準についてのディスカッションペーパー (以下、DP) は、正確には「顧客との契約における収益認識についての予備的見解 (Preliminary Views)」とあるように、両ボードが達した暫定的結論で、これについては多数のコメントレターが寄せられています。コメントは、両ボードからの質問への回答という形で寄せられていますが、その中心的なポイントは、**Question8** に対するもので、殆どのコメントがこれを中心になされています。

Question8 は、次のとおり記載されています。

Do you agree that an entity **transfers an asset to a customer (and satisfies a performance obligation) when the customer controls the promised good or when customer receives the promised service**? (あなたは、顧客に資産を移転する (そして達成すべき義務を履行する) とは、「顧客が約束した商品を支配する時 (または顧客が約束したサービスを受ける時) であることに同意しますか?」

これは、DP が、「収益認識は、会社が契約上の義務を履行 (satisfying a performance obligation) した時、言葉を代えて言えば、財やサービスを顧客に引き渡す約束を果たした (transfers an asset to a customer) 時」であると結論づけたことに発しています。DP は、それが **when the customer controls the promised good** (顧客がその資産を支配した時) だと言っており、これは、従来使用されてきた「所有に伴う重要なリスクと経済的価値の移転」(IAS18 号) という定義に代わる重要な変更です。まさに、「顧客が、約束した商品を **control** するとはどういう事なのかが、中心の問題となったわけです。後で紹介するように、コメントレターは、**control** というキーワードについて、会計理論としても、英語理解としても非常に参考になるものとなっています。

大前提として - 資産/負債中心のアプローチ

すでに、皆さん周知のように、IFRS は基本的に損益中心のアプローチではなく、資産/負債を中心とする概念フレームワーク によっています。収益認識も、「資産と負債の増減」

が結果として収益認識になっていくというアプローチです。従って、「資産とは何か？」が収益認識の大前提となってきます。そして、まさにそれが DP の中心的 テーマになっているということです。

*新しい言葉である「契約資産」というのは、何故、どういう意味で「資産」なのかについては、control の 解説の後で再び説明したいと思います。

IFRS の Framework における「資産認識基準」との関係

本シリーズでは以前、資産、負債の定義と認識基準について説明しました。おさらいになりますが、それは以下のようなものでした。

財務諸表のエLEMENTとしての資産、負債の存在を検討することと、それが認識基準に合致するかの検討を、二段階で考えることが有効です。第一段階として、資産は、まず、財務諸表のエLEMENTとしての資産の定義に合致することが要求されます。ELEMENTとしての資産 (asset)は「過去の events の結果、その企業によって支配 (control)されている resource であって、そこから the future economic benefit(将来の経済的便益)が企業に流入することが expect される」ものです。そして、この前提の上に、ELEMENTの資産が「認識される (=財務諸表に組み込まれる)」ための要件として、その「企業への流入」が「確実 (probable)」がかつ「信頼性ある (reliable) 測定」ができるという二つの要件があげられていました。

この定義は、FASB の概念フレームワークにおける定義と殆ど同じですが、微妙に違ってきます。異なるのは control されるものが、FASB では「発生する可能性の高い経済的便益」となっているのに対し、IFRS では「そこから将来の経済的便益が企業に流入されることが expect される "resource"」であるとしている点ですが、DP は、IFRS の定義を採用しています (この差異の意味については、触れません)。いずれにせよ、将来の経済的便益をもたらす源泉 (resource)を、control しているかどうか、企業にとって「資産」であることの要件です。

従って、企業から顧客に「資産を移転する」ということは、その資産に対する control が移転されるということだと言う事になります。

Control とは何か？

こうして、**control** という言葉が、決定的に重要なものとして浮かび上がってきました。これについてのコメントレターを全て紹介するわけにはいきませんが、その共通のポイントをあげながら、その意義を説明します。

まず、ほとんどのコメントレターがあげている共通の批判として、**control** はあまりに **ambiguous** (多義的) つまり多くの意味解釈を許す言葉 だから収益認識のような特定の会計判断に使用するには無理があり、ガイドラインを出すべきだという意見が圧倒的です。

また、「契約上の義務の履行」という定義から、その法律的な側面からの意義が明確にされるべきだという意見も多数あります。

しかし、そのように批判するだけではなく、**control** について、突っ込んで意見を述べているものも少なからずあります。ここでは、それらを紹介しつつ **control** について考察していきます。

Control に対する誤った理解

コメントレターの中には、**control** に対する「誤った理解」を例示し、そのことよって間接的に、**control** の意味を示唆しているものがあります。ここでは、ロンドン勅許会計士協会とデロイト LLP の二つのコメント (他にも同趣旨のものがあります) を参照しながら説明します。両者とも、DP の説明や例示は、**control** について誤解を招く可能性がある、次のように指摘しています。

その一つは、**法的権原 (所有権)** または **物理的占有** に焦点を当てる誤り です。

両コメントとも、財務諸表作成者またはユーザーが、**misunderstand the concept and wrongly focus on legal title or physical possession** (このコンセプト (**control**) を、誤解し、誤って、法律上の所有権あるいは物理的占有に焦点をあててしまう危険性があると) しています。

もう一つの指摘は、**契約の際の重要な決定**に対するよりも、**契約締結後の進捗過程**への関与ができるかどうか**に焦点をあてる誤り**、「類推的に言えば (**by analogy**) , 方針の決定 (**policy decisions**) 」よりも、「**日常的管理 (day to day management)** 」に焦点を

当ててしまう誤りの危険性があるという指摘です。

両者とも、こうした指摘に基づき、顧客がデザインを決定したり、何時でも工事を中止したり、その時点までの仕掛りを買取ることができるようなケースでは、建設中の目的物の **control** (支配) は顧客にあると判断し得るのではないかと主張しています。

連結の範囲の定義における **control** との整合性

皆さんが、最もなじみのある **control** 概念は、多分連結の範囲の決定、つまり子会社の定義に出てくる「支配」でしょう。まさに、たとえ日常的経営管理を子会社の役員が担っているとしても、またそれが法律上その役員の法的権利であったとしても、その会社を **control** (支配) しているのは親会社です。収益認識基準における **control** 概念は、IAS27号(連結)で出てくるものとは異なる文脈の話とは言え、少なくとも、**control** が、その資産にかかる日常的な管理者のもとにあるのではなく、重要な決定のできる者のもとにあることは間違いないところでしょう。

コウビルド英英辞典の記載

以上は、英語の、**control** の本来の意味にも合致しています。

コウビルド英英辞典では、次のように記載されています。

If something under your **control**, you have the **power to make all the important decisions** about the way that it is run.

つまり、**重大な決定を行う力こそ、control** であり、だからこそ日本語への翻訳では「支配」がぴったりしています。

契約資産

ここまで、IASB と FASB との間で行なわれた収益認識に関する DP について、そのキーワードとなっている“**control**”概念について説明しました。2009年9月のIASBにおいて、**control** についてのディスカッションが行なわれ、そのコンセプトの明確化が進んでいます。

IFRS の哲学シリーズでは、今後最新の **control** 概念について説明していきますが、他方ではその議論の前提になる、収益認識全体の、もう一つのキーワードである「契約資産 (contract asset)」について理解しておかないと、その全体の意味が掴みにくいと思いますので、これについて解説したいと思います。

(前提の確認)

まず、「契約資産」を理解するための前提となることを述べておきます。

- ① 契約資産 (contract asset) は、その増加によって「収益」が認識されるキー概念であるが、特定の「勘定科目」の名称ではなく、もっと抽象度の高い概念である
- ② 収益認識基準という視点から導入された概念であり、それは「収益の認識□資産・負債の増減」というアプローチを排除し「資産・負債の増減□収益認識」というアプローチに一元化する志向から生れたものである
- ③ それは、IFRS 全ての基本的なコンセプトとなる「フレームワーク」との整合性を維持しようとするものであり、そのことを通じて各国各業種を通した比較可能性を向上させようとするものである
- ④ 顧客との契約において、引き渡される資産 (商品など) は、「契約資産」ではなく、引渡しと同時に、その資産は減少し、コストとして認識される

(契約とは何か)

契約は、多数の間でも、二者の間でもあるが、相手の無い契約というものはない。DP は、契約 (contract) について、それは

“may take a variety of forms and need not be in writing”(パラ 2.12)

としており、形にとらわれず、文書によるものである必要もないものとしています。その本質的特徴は、二者以上の間の合意であり、

“creating obligations that are enforceable or otherwise recognizable at law”(パラ 2.13)

であること、つまり強制執行の可能な、あるいは法律上のものとして認識された義務であるということです。

(契約資産は、約束された「対価」のことか?)

「契約資産」とは、その契約で約束された「対価 (consideration)」についての権利とまったく同じであろうか?

あるアプローチ(それは DP で否定されている)によれば、契約上の対価受領の権利は「契約資産」となり得るものであるが、DP で合意された アプローチによれば、それだけでは「契約資産」では無い。つまり、DP では、契約上の権利は、契約資産の必要条件ではあるが、それだけでは、十分条件を満たさない。

この事をより明確にするため、二つのアプローチを比較しながら考えてみる。

(DP で否定されたアプローチ)

まず、契約は、当事者に権利と義務を生じさせる。すなわち、企業側は商品またはサービスを提供する義務を負い、また対価を得る権利を得る。顧客の権利、義務はその反対である。通常、企業は最初から損をする契約をしない。何故ならば、企業活動の目的は営利にあるからである。従って、企業は契約を締結した段階で、潜在的に利益を得ることが期待される。

例えば、契約された商品の価格を 100 とし、その原価を 70 としよう。仮に、契約上の義務をマージンを含まない原価で測定するとすれば、契約上の権利の価値は 100 であり、契約上の義務の価値は 70 と測定される。

契約は通常、ネットポジションがプラスであるため、顧客との契約は即「資産」であることになり、契約と同時に収益が認識される解釈の余地がある。

(DP で合意されたアプローチ)

契約当初の段階では「資産の増加は無い」というのが、DP の結論である。その理由は、契約上の義務、つまり商品を引き渡すという義務の価値は、「契約上の取引価格、つまり原価にマージンを加えた価格」で測定すべきだからだということである。

この場合、契約締結時では「権利と義務がプラスマイナスゼロ」となるので、そうした状態(これをネットポジションがゼロであると言う)では、資産は生じないとされる(こ

これは、すこぶる分かり難い話である。DP もそれを認めつつ、「契約段階で利益を生ずるといふ不合理よりまし」と言っている)。

(義務の履行 とはどのようなことか)

義務の履行(satisfy performance obligation)ということは、約束した商品を引き渡すということである。義務の履行=契約資産の増加=収益認識の流れを図解すれば、次のとおりになる。

1. 契約当初の時点

契約当初の時点では、契約上の権利も履行義務も取引価格で測定するため、ネットポジションはゼロとなり、資産も負債も無い状態である。

(契約上の権利)

(契約上の義務)

権利 取引価格 (対価 100)	履行義務 取引価格 (義務 100)
---------------------	-----------------------

2. 履行義務を一部履行し、対価を受け取っていない段階

義務が履行された時点とは、財を顧客が control (支配) したか、あるいはサービスを受領した時点である。仮に 20 (マージンを含む) を履行したとすれば

権利価格 権利の残り (100)	履行義務 義務の残り (100-20)
	履行された義務 20

ネットポジションがプラスとなり、ここで初めて資産の増加が認識され、同時に収益 20 が認識される (以後、履行が進めば同様の処理)。

(借方)

(貸方)

契約資産 20	収益 20
---------	-------

通常「契約資産」の認識は、顧客の視点を重視する限り、営業債権の認識 (顧客にあっては買掛債務) と同じものと考えられ、会計処理としては次のようになるのが通常と考えられる。

(借方)	(貸方)
営業債権 20	収 益 20

キャッシュが流入した段階

(借方)	(貸方)
現預金 20	営業債権 20

(顧客の資産認識)

1. 契約当初の段階

契約当初の段階では、顧客も契約上の権利と義務を持っているが、それは会計上の資産あるいは負債としては認識されない。

2. 契約の一部履行を受けた段階

顧客（買い手）は、資産をコントロール（支配）したので、通常次の処理が必要になる筈である。

(借方)	(貸方)
受取資産 20	契約負債（未払金） 20

(契約資産の絡まない「収益認識」)

「契約資産と無関係に収益認識が生じる場合」も考えられる。例えば、鉱山を発見した場合、寄付を受けた場合等である。DPにおける「契約」は、店頭販売のような場合や、口頭契約も含むので、「顧客との契約に基づく資産の増加」は、収益認識の殆どの場合をカバーすることになる。

(改めて、資産の定義から見た「契約資産」)

繰り返しになるが、資産の定義は、次のとおりであった。

「過去のイベントの結果、企業に流入することが期待される将来の経済的便益の資源で、企業により支配されているもの」であり、それが財務諸表に認識される要件は、「将来の経済的便益の流入が確実であり、かつその測定が信頼性をもってできること」であった。

「支配」の点を除けば、実際に締結された顧客との契約上の権利は、通常この要件を満たしている。支配 (**control**) がキーとなるゆえんである。