



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 1) —

「収益認識基準」については、2008 年 12 月にディスカッション・ペーパー (以下、DP) が公表され、その後 2010 年 6 月に公開草案が公表されました。現在ではこの公開草案についての議論が盛んに行われているところであり、しかし、この公開草案に関する議論の本質を理解するためには、実は DP の段階におけるその内容や議論を IFRS のフレームワークに照らしながら理解することに大きな意義があると感じています。そこで、これから数回にわたって、この DP について解説をしていきたいと思えます。

工事進行基準を巡る混乱

IASB と FASB は、MOU (Memorandum Of Understanding) に基づいて、両者の会計基準の相違を調整するための議論を続けており、その結果如何では、現在の IFRS の根幹部分が影響を受ける可能性があります。特に、「収益認識基準」については、DP が公表されたときには、「工事進行基準が認められなくなる」ということで、大きな反響を呼びました。

それまで「IFRS は原則として工事進行基準」ということで、建設会社や IT ベンダー会社は苦勞して「工事完成基準」から「工事進行基準」へと変えてきたわけですから、この DP は大混乱を引き起こしているという一部で報道されました。この報道は正しかったのでしょうか？

結論から言うと、DP 全体を、IFRS の *Framework* に照らして注意深く読めば、それは解釈の余地を大きく残すものであったことが分ります。また、それは IFRS の *Framework*、そして IFRS と US 基準との基本的な相違を知らなければ、十分理解できるものではありませんでした。逆に言えば、**Framework** を深く理解すれば、今後の推移や変化をいち早く見抜くことにつながります。

DP の結論

IASB は、Snapshot(概略) という題で、この DP の結論的部分を発表しています。その主要な部分をあげると、次のとおりです。

- 「すべての顧客との契約 (for all contracts with customers)」につき、一つのアプローチ (One approach) を採用し、IAS18 号 (収益) 11 号 (工事契約) に代えて、新しいスタンダードを適用(replace)する。

- 収益は、履行義務（performance obligation）が遂行された（satisfied）時点で、認識される。
- 会社は、契約で約束された商品またはサービスが顧客に移転（transfer）された時のみ、履行義務を遂行（satisfy）する。典型的には、契約で約束された商品を顧客が物理的に占有（possession）した時、あるいは顧客がサービスを受けとった（received）時である。

この Snapshot だけ見ると、「工事進行基準が認められなくなる」という理解が出てくるのも分ります。事実、仮に「工事進行基準」が、performance obligation(履行義務)を遂行する以前に収益を認識する基準という意味であれば、それは認められないこととなります。

DP が突いた USGAAP と IFRS の弱点、そして IASB はこれをどのように解決しようとしたか？

IASB が問題にした両者の弱点について紹介しますと、まず、USGAAP (earnings process approach 収益稼得プロセスアプローチ) については、それがさまざまな産業の特性に従って無数の基準を提供しているが、それは新たなコンフリクトを生じていると、そこに首尾一貫した原則が無い弱点を指摘し、それに対して IFRS は、11 号、18 号の収益認識基準が、互いに不整合で、かつフレームワークにおける asset、liability の定義とも不整合があるとし、さらに両者とも複雑な要素を含むケースの適切なガイダンスが無いと指摘しています。そして、次のような方向で問題を解決するとしています。

- 現在の収益認識基準やその実務における不整合と弱点を取り除く
- 収益認識基準に関する Framework をより確固たるものとする
- 多数の基準に代え、会社が拠る基準をよりシンプルなものとする
- 会社や地域を越えた比較可能性を改善する

IASB は、DP の影響をどう考えているか？

IFRS の Framework に沿って、DP を解説していく前に、それが現在の工事契約に関する会計実務に与える影響につき、IASB がどう考えているかを見ておきます。パラ 6.18 では、次のように述べられています。

(6.18)The proposed model focuses on increases in an entity's net position in a contract with a customer rather than on the increases in the value of assets being produced under that contract. As Chapter 4 discusses, if the entity's construction activities continuously transfer

assets to a customer (and thus satisfy a performance obligation continuously), then the boards' proposed model would not change significantly the present practice of recognising revenue for construction-type contracts during the construction phase. In other words, **if the customer controls the asset being constructed, there would be no significant change to present practice.**

ここでのポイントは、

- ① 工事契約において、建築行為が連続的に(continuously)資産を顧客に移転して(こうして、履行義務が連続的に達成され) いる場合には、従来の工事契約の収益認識に大きな変化を与えるものではない
- ② 別の言葉で言えば、もし顧客が建設中の資産を「支配 (control)」しているのであれば、現行の実務と大差はないということです。

さらに、パラ 6.20 で、DP は US 基準での実務と矛盾するものではないとして、次のようにも述べています。こちらは長いので翻訳だけです。

(6.20) 両ボードが提案している契約に基づく収益認識原則は、(US の) SOP 第 81-1 号 (US 基準) における収益認識の基礎と整合的である。例えば、第 22 項は次のように述べている。買手の仕様に基づく設備の建設、財の製造、又は関連するサービスの提供に関する大部分の契約においては、買手及び売手 (建設業者) の双方が強制可能な権利を獲得する。契約の具体的な履行を要求する買手の法的権利は、作業が進捗するのに応じて仕掛品に対する権利を販売することに、建設業者が実質的に合意したことを意味する。この見解は建設業者の法的権利とも整合している。建設業者は通常、仕掛品に対する所有権を主張できず先取特権を有するに過ぎない。買手がいつでも自由に仕掛品を引き取ることができる権利は (通常ペナルティを伴うが)、この見解を支持する追加的な証拠を提供する。したがって、**現実に行われている事業活動は、経済的な意味において (in an economic sense performance is)、履行は実質的(in effect)に作業の進捗に応じて生じる連続的な販売 (所有権の移転) である、という概念を支持している。**

工事請負契約については、各国でその法的取り扱いが異なっており、さらに契約当事者の合意内容によっても異なるものですが、我が国でも「建設工事契約は、その特殊性から、工事目的物の所有権は当初から発注者側にある」とする有力な法学者の見解 (少数意見) もあります。会計的には、法的形式ではなく、経済的実質においてどうかという観点で重

要なポイントです。このあたりは、DP に対する各方面からのコメントレーターでも指摘され、IASB においても議論がなされました。

ここで述べておきたいのは、ここで論点になっているのは、まさに **Asset** とは何か？ **control** とは何か？ という **Framework** のキーワードに係る問題なのだという事です。

新収益認識基準の基本的特徴

DP における収益認識基準は次のような特徴を持っています。

1. 今までの収益認識のさまざまなあり方に統一的な原理的基礎を与えようとしている
2. 基本的に IFRS の **Framework** に合致するものとして書かれている
3. 「契約」による権利・義務に焦点を当てている

まず、**第一のポイント**ですが、従来、商品、サービス、工事契約、あるいはこれらの複数の組み合わせ、そして、さらに返品、検収、試用期間、その他さまざまなケースについて、さまざまな基準や取り扱いがありました。

米国 SEC、FASB は、これらについて、次々と基準を作成し、その数は 100 以上に及んでいます。それはさらに基準間の矛盾を生じ、複雑な解釈の必要性が生れてしまいました。

また、IFRS においては、IFRS の各章を判断する指針としての **Framework** と、IFRS11 号、18 号との間に不整合があり、しかも、それが「収益認識」という会計の根幹にかかるものであるだけに、各国、各経営体間で、さまざまな基準が使用され、財務諸表の「**比較可能性の確保**」という、**Framework** の哲学の根本が脅かされかねない、という危惧がありました。

これらの弱点を克服して、「単一の原則」で収益認識を律しようという、野心的な試みが、この DP の提案です。(これに対する各国各界からの反響は、「志は認めるが、あまり成功していないのでは」と言う辛口のコメントが多いようです)

次のポイントである IFRS **Framework** との関係については本論ですので、この後で解説します。

第三のポイントですが、これは慣れないとなかなか理解しづらいと思いますが、ちょっと頭を切り替えて、次の説明を読んでください。

提案された新収益認識基準の概要

顧客との契約

まず、新収益認識基準は、従来普通の「財」を販売する際に使用されてきた、いわゆる「引渡し基準」と矛盾するものではなく、むしろ、そう呼ばれてきた基準の法律のあるいは経済的な意義を厳密に分析して、他のサービスや工事契約を含むような基準に作り変えたものだといえることができます。その際使用されているキーワードが「顧客との契約 (contracts with customers)」です。

DP は、「契約」「顧客」を次のように定義しています。「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る」。そして、それは「文書、口頭、その他の証拠」のいずれの形でもあり得る。としています。また、「顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットを表す“資産”（財またはサービス）を得るために、当該企業と契約を締結した当事者である」としています。

例えば、商品を販売するとき、「表示した対価を貰えれば、その商品を引き渡す」という「契約」が企業と客との間にあると考えます。そこで、合意の結果生じる契約上の権利が「表示した対価をもらえる」という事であり、義務は「約束した商品を引き渡す」ということです。

店頭での商品販売などでは、契約の成立と引渡しが殆ど同時になり、建設工事では契約してから長い間掛かって、引渡しの義務が履行されます。また、サービスのケースでは、「義務の履行」は、サービス提供そのものです。

こうした契約上の「義務の履行」を統一的な収益認識の基準としようというのが、DP の新収益認識基準の考え方です。

今まで、会計判断というものは、法律的な権利義務よりも、経済的な実質で考えるべきだと教えられてきた者にとって、こうした法律的な用語を使用して「基準」とするのはどこかひっかかるかも知れませんが、DP は、大半の取引は、このキーワードで解釈できると考えています。

契約資産 (contract asset)、契約負債(contract liability)

次が、また分り難いのですが、このあたりが、IFRS の **Framework** の使用する概念と深く切り結ぶキーワードにもなります。いうまでもなく、顧客との契約の結果、企業は、契約上の権利を得、義務を負うこととなります。

しかし、契約上の権利は、即「資産」というわけではありません。DP は、「残存する権利の測定値が、残存する義務の測定値を超えていれば、契約は資産に」なり、逆の場合、「契

約は負債」となるとしています。

つまり、契約は、権利>義務 の場合には、「資産」となり、権利<義務の場合には、「負債」となるということです。DP は、これを「ネットポジション」と呼び、それがプラスかマイナスかで、資産あるいは負債となるということです。

これだけ聞くと、例えば、工事契約の「権利の測定値」である工事の対価は、工事契約の「義務の測定値」である「財やサービスのコスト」を上回るのが普通（権利=対価>義務=コスト）だから、「契約」と同時に、ネットの「資産」があることになり、それはそれまで企業が持っていた総資産を増加させるものだから、契約と同時に「収益」が発生するになるのではないかと、という疑問が生じます。

DP は、そういうアプローチを取り上げて検討した上で、これを否定し、義務の測定値を「契約上の取引価格」としています。こうすると、契約当初は、「権利の測定値」＝「義務の測定値」ですから、ネットポジションはゼロとなり、資産も負債もありません。

義務(performance obligation)の履行(satisfy)が収益をもたらすということ

契約における義務は、双方からあります。顧客からの支払い、当該企業の義務の履行（財やサービスの引渡し）です。

（顧客からの支払い）

顧客から、支払いがあると、契約上の権利はその分減少し、同額の現金増加が生じます。仮に、企業からの義務の履行が無い場合には、いわゆる前受金ないし前受収益となり、契約上の義務は前と変わりません。こうした契約資産の減少（あるいは契約負債の増加）は、収益認識にはつながりません。

（企業の義務履行）

企業が義務を履行すると、明らかに契約負債が減少します。

「権利の測定値＝対価の受領権」>「義務の測定値」ということになり、義務の測定値が減った分だけ、ネットポジションがプラスとなり、契約資産は増加することになります。ここでの増加分を **A** としておきましょう。また、義務を果たすということは、財の引渡しまたはサービスの提供があったことですから、その分企業側の資産は減少しています。その減少分を **B** とします。ここで、**A** は、契約上の取引価格で測定することになっていますから、そこには当然マージン部分が入っています。これに対し、**B** は、これを含まないコストです。**A** マイナス **B**= **p** が利益です。

権利の方は、もともとマージン込みの対価受領権ですから、現金を貰おうが貰うまいが、総額は変わりません。その結果、グロスの収益 (**A**) とネットの利益 (**p**) が認識されるこ

とになります。

如何なる場合に、「義務の履行」がなされたことになるのか？

契約資産、資産、資産認識基準の関係はどうなっているのか？

この点こそ、IFRS **Framework** との関係、そして、FASB との差異、IFRS に内在していた弱点、その解決の方向を示唆するポイントです。これについては、次回、ビッグ4、世界各国の会計士団体、経済団体、国際的大企業が、こぞってコメントを出した中心的テーマに、焦点を当てていきます。