



IFRS 公開草案が示唆する 経理部門の方向性

～期待される新しい役割とあるべき姿勢～

萬成 力

三洋電機株式会社 海外営業本部 経営管理部長

本年五月～六月にかけて、FASB（米国会計基準審議会）とIASB（国際会計基準審議会）は共同で、一般からの意見を求めて二つの公開草案を発表した。ひとつは「顧客との契約に基づく収益の認識」で、各顧客との個々の契約に基づいて計上時期、金額、方法などを判断することを求めている。それに先立って、会計基準の根幹の精神や目的を定める概念フレームワークの前半部である質的特性（Qualitative Characteristics=QC）が発表されている。どちらも、FASBとIASBが互いの基準間にある相違を解消する方向を確認したMOUに沿ったものであり、当然ながら「収益認識」は新しい「概念フレームワーク」の影響を受けている。これらの二つの草案を概観しながら、今後期待される経理部門の役割について考察してみたい。

キーワードは「契約」

まず、収益認識の前半「契約に基づく」の部分である。草案の基準に沿って収益を認識する場合、各事業会社は、①会社の契約の中から収益計上に関係すると思われる顧客との間の契約を抽出し、②抽出した契約の中から、会社の履行義務を抽出し、③

対価（＝取引価格）を算定し、④算定した対価を抽出した履行義務ごとに配分し、⑤それぞれの履行義務を充足した時点で収益を認識する、というステップを踏むことになる。

まず必要なのは、収益計上に関する顧客との基本取引契約書の抽出だ。法務部門に眠っている基本取引契約書を紐解いて、顧客に対する履行義務を抽出しなければならぬが、それだけでは経理処理に結びつかない。去る九月二三日に実施された草案のウェブキャスト中で、米国のフォーチュン500の建設会社URSの経理責任者ブリンホル氏は、今から二年間かけて、一五千から二〇千ある契約書全てを見直してDB（データベース）化し、ERP業務システムに繋げるプロジェクトに取り組むことを言明された。時間のかかる作業になることを念頭に置くと、我々も、今から経理部門が中心となつて作業を開始し、契約DBと連動した業務システムで収益が自動計上できる仕組みを作り上げる必要がある。

仮に最終的に基準が草案から後退したとしても、これらの作業が無駄になることはない。実際、法務部門が企業の権利を最大化し、義務を最少

化すべく苦勞して作成した契約書は、宝の山だ。残念ながら、大半の企業では、そこで担保された権利を最大限活用し、義務の履行を担保してリスクを軽減するような戦略的な対応ができていない。契約書には無形資産という宝が詰まっている。経理部門には、契約書で表象される会社の無形資産を抽出・管理して戦略的に活用するアクティビストとしての役割が期待されている。

キーワードは「顧客」

次に、後半部の「収益の認識」即ち収益計上のタイミングである。前記⑤では「履行義務の充足」時点で収益を認識となっているが、それは、商品やサービスの「支配権を顧客が獲得した時点」とされている。「顧客が支配権を獲得したか」どうかの判断基準として、（１）顧客が無条件の支払い義務を負ったか、（２）顧客が所有権を持ったか、（３）顧客が占有したか、を判断しなければならないとされている。従来、我々は自社の側から見て、いつ収益を計上すべきか、出荷か、着荷か、工事進行なのか、引渡なのかという議論をしていたが、販売側ではなく顧客の立場に立つて判断しなければならなかった。工事

進行基準は、一旦否定されているが、ウェブキャストの説明では上記の(1)(2)の条件を満たし^{*1}、顧客が継続的に支配権を獲得している場合には、実質適用が可能となる。顧客としては当然BSを軽くし、PLリスクを最小化して、CF良化のために認識時期を少しでも遅らせようとするだろう。そんな中で経理部門には、契約書をよりどころとして第三者的な目で冷静に計上のタイミングの判断をすることが求められている。^{*2}

キーワードは

「読み手の判断に資する」

この考え方のベースとなっているのが、もうひとつの草案の「概念フレームワーク」の中心を成す「Q C＝質的特性」での路線変更である。Q Cという略称から品質管理、即ち財務情報の品質基準と考えていただければよいと思う。従来の四つの柱(Understandability＝理解可能性、Relevance＝目的整合性、Reliability＝信頼性、Comparability＝比較可能性)は、二つの柱(Relevance＝目的適合性、Faithful Representation＝誠実な表明)に変わった。一九八九年以来、会計基準の中心概念にあった「信頼性」は、余りに意味が広すぎるという

うことで「誠実な表明」に置き換えられ、これを支える柱であった「保守主義＝Prudence」は、経営者のバイアス(＝偏向)がかかっているという理由で否定され姿を消す予定だ。「目的適合性」も、その中身にPredictive Value＝予測可能な値、Confirmatory Value＝検証可能な値を加え、財務報告書の読み手の立場で予測と検証ができる財務情報を提供していくことを求めている。「誠実な表明」では、「中立的」に、「網羅的」に、「誤謬なく」「誠実に経済事象を写し取って数字と言葉を使って財務報告書の中に再現しなければならぬ」とされている。「中立的」では、推定値を用いる場合に保守主義ではなく

に設計されているという意味だ。財務報告は主要な部分が推定・仮定に基づいており、推定値を使用する限り完璧はあり得ない。ちなみに「財務諸表」という言葉も「財務報告」という言葉に置き換えられることになるが、これは単に言葉の変更ではなく使用目的を意識した変更に違いがある。読み手に対して会社は既に発生した事実のみならず、今後将来発生しうる経済事象による会社の財務状況や収益性の変化を読み手が推測でき、会社に対する投融资や商売の判断ができるような材料を提供する報告書でなければならないという意味だ。

経理部門の姿勢

——真の顧客主義の実践

この新しい品質基準は、我々に、経理部門の役割・使命が変わっていくことを示唆している。発生した事実を正確に記録する経理部門から、今後発生しうる事象を的確に表現し、読み手が将来を予測するために有用な情報を伝達できる経理部門への変革が必要だ。従来IR部門や広報部門のみに求められていた役割、読み手が何を求めているのかを相手の立場に立って、常に自問しながら財務報告を作成していくという真摯で誠実な態度が、今後の経理部門に求められよう。

これらの草案は、我々経理部門に契約という無形資産活用戦略の担い手としての新しい役割を与えると共に会社の顧客や投資家・資金の貸し手、納入業者の立場に立って見る、考えるという、第三者的で誠実な態度、真の顧客主義の実践が必要であることを教えてくれている。

取り得る値の範囲の加重平均の期待値の採用を促し、「網羅性」では、その推定的前提以外に値に将来的に影響を与える要因や不確実性についても注記することを求めている。「誤謬なく」というのは、全ての意味においては正確ということではなく、財務報告書作成プロセスが情報の選択や適用について誤りのないよう



(注)本稿の中で示された内容や意見は、三洋電機の公式見解を示すものではありません。
*1：(4)デザイン機能は顧客特有という第四条件は満たすものとします。
*2：本誌第三四号P18～P19、拙稿では債権債務の認証をする第三者機関の設置を提案。