

# IASBにおける東アジア諸国の影響力に関する数量分析 ～IFRS第15号を実例として～

陳淑琳・尹清洙（長崎県立大学）

## I. はじめに

国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board : IASB）はその前身である国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee : IASC）より、各国の会計基準の差異を縮小するための活動を行っており、世界共通の国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards : IFRS）の作成に努めている。

そこで本論文では、IFRS第15号の設定プロセスに着目し、IFRS第15号が設定されるまでに公表された公式文書へのコメントレター、とりわけ各国の会計基準設定機関のコメントに対して、IASBがどのような対応を行ってきたかについて詳細な統計分析を行いながら、IASBがどのような組織であるのかを検証したい。また、世界経済の新しい成長センターとして浮上している東アジア地域の諸国がIASBにおいてどの程度の影響力を持っているかについても考察したい。

本論文の構成は、以下の通りである。第II章では、会計基準設定組織に対する先行研究についてサーベイする。第III章では、IFRS第15号を選択した理由とIFRS第15号の発展背景を明示した上で、IFRS第15号の特徴と変化について考察する。第IV章では、本論文における検証方法とデータを明示して、数量分析を行う。最後の第V章では本稿の結論を述べる。

## II. 先行研究

国内の会計基準設定組織を分析するに当たっては、プレーヤーは職業的立場により分けることで十分であろう。しかしながら、国際的な組織を分析するためには、利害関係者グループを単純に職業的立場により分けるだけでは不十分であるかもしれない。IASBを対象にした先行研究では、さまざまな要素が研究されてきた。

Giner and Arce (2012)は各利害関係者の職業的立場から、国際会計基準設定組織IASBがブルーリズムの組織であると結論付けている。しかし、IASBが会計士、企業、投資家などの利害関係者グループの意見を総合的に考慮したとしても、特定の国の会計士、企業側、投資家のコメントしか受け入れない可能性もある。

IASBの元委員であったWarren McGregor氏が指摘したように、IFRSへのアドプションのために各国からの政治圧力とロビー活動が激しい。また、Ramanna (2013)は各国がIASBにおける政治影響力が違うことを実証的に明らかにした。したがって、異なる程度の政治影響力を受けているIASBは国別の視点から見ると、必ずしもブルーリズム主義の組織であるとは言い切れないかもしれない。

また、Hansen(2011)はIASBを対象として、寄付関係や資本市場の規模とロビーの間に正の相関があると指摘した。すなわち、会計基準設定組織に寄付をするか否かによって、ロビーの成功の確率が異なる。資本市場については、資本市場の規模が大きいほど会計基準設定組織に対する影響力が強くなるのである。

Larson and Herz (2013)と Orens, Jorissen, Lybaert and Tas (2011)は地理的観点から、EU のメンバー国と G4+1 のメンバー国は他の国より、IASB へのロビー頻度が高いことを実証した。Ball, Kothar and Robin(2000)と Ball, Robin and Wu(2003)は地理的位置によりまたはコモン・ローと法典の分ける方法により、異なるタイプの国家が設定した会計基準は異なることを明らかにした。G4+1 のメンバー国（オーストラリア、カナダ、ニュージーランド、イギリス、アメリカの五つの国の会計基準設定組織主体の連合組織）はほぼコモン・ロー国家である。IASB は G4+1 組織の強いサポートの下で設立した組織であるため、IASB が IFRS を設定する際に、法典国家より、コモン・ロー国家に有利な会計基準を設定する可能性が高い(Ball,2006)。

既述したように、異なるタイプの国家が設定した会計基準は異なっており、異なる国又は地域によって IASB への政治影響力が異なる。政治的な影響力が強い国は、IFRS を設定する際に、IASB において支配的なポジションを占めている可能性は高い。IASB が政治影響力の強い国の利害関係者グループからのコメントしか受け入れないのであるならば、IASB の独立性と正統性を揺らいでしまう可能性がある。

それゆえ、国際的な組織を研究する際に、職業的立場により利害関係者を分けて研究することだけではなく、国別で研究することも必要である。特に、各利害関係者に影響が深い IFRS については、国別で研究する必要がある。

### Ⅲ. IFRS 第 15 号について

現在、評価の高い国際的な会計基準設定主体は、IASB と FASB (Financial Accounting Standards Board)である。しかしながら、IASB と FASB の間で若干の差異が存在している。アメリカの文化と社会環境などを原因として、FASB は細則主義を採っている。それに対して IASB は各国の会計基準の差異を減少し、かつあらゆる各国の実務に対応できるようにするために、基本的に原則主義として会計基準を設定している (Hlaciuc et al.2014)。

IFRS 第 15 号は収益認識に関する新会計基準で、2014 年に公表されて、2018 年から発効するものである。元々、特殊な業界について、特別な収益認識基準があったが、IFRS 第 15 号が発された後で、すべての業界が同一の収益認識モデルにしたがって、測定されるようになる。IFRS 第 15 号が企業の収益に極めて大きい影響を与えることは明白のことである。

2008 年に IASB が収益認識に関する DP(Discussion Paper)を IASB と FASB の共同プロジェクトとして公表してから、各利害関係者に注目されていた。IASB は 2010 年に収益認識の公開草案を公表した後、各利害関係者の意見と反応が激しいことから、1 年を経て、2011 年に再公開草案を公表した。また 3 年の討論を経て、IASB は修正された IFRS 第 15 号を公表した。2008 年の DP から、2014 年の IFRS 第 15 号の公表まで、IASB は合わせて 1700 件程度のコメントレターを受け取った。公開草案の再発行と 1700 件のコメントレターは、各利害関係者が収益認識の会計基準に対して、深い関心を持っていることと IASB は IFRS 第 15 号の設定と修正について慎重であったことが分かる。

従って、本論文は IFRS 第 15 号を対象として、国別の視点から、国際会計基準設定組織 IASB における各国の利害関係者の影響力を研究すべく、H1 と H2 の仮説を設定する。

H1 : IFRS 第 15 号を設定する際に、IASB は各国の利害関係者の影響を受ける。

H2：IFRS 第 15 号を設定する際に、IASB はある国の意見を重視していない。

### (一)．IFRS 第 15 号の設定過程

IFRS 第 15 号の設定以前、IASB の収益認識基準と FASB の収益認識基準の間に相違が存在していた。FASB が制定していた US GAAP では業界別また状況別に収益認識について詳細な判定方法が制定されていた。それゆえ、US GAAP にしたがって、同じ取引であっても業界や状況の違いによって異なる会計処理になりやすい。逆に、IASB が制定していた IFRS は収益認識への詳しい要求がなく、原則の判断を中心として 2 つの基準しかない。そして、この 2 つの基準、IAS 18 (revenue) と IAS 11 (construction contracts) はすべての収益認定の状況をカバーできておらず、さらに、お互いに一致しない状況も存在していた。

各国の会計基準設定組織、特に先進国の会計基準設定組織は収益認識の重要性と収益認識についての会計基準の混乱状態を認知していた。2001 年に G4+1 は収益認識の現状と各国の収益認識会計基準のコンバージェンスを含めていくつかの会計基準の問題について討論した。当時、IASB の前身である IASC はオブザーバーとして参加していた。しかし、G4+1 は、IASC が IASB に組織替えする際に解散した (Giner and Arce, 2012)。G4+1 が解散した後、元メンバーの IASB と FASB は、財務会計基準の改善と財務報告についての問題の解決を得るために、引き続き会計基準のコンバージェンスを行っていた。IASB と FASB は 2002 年にノーウォーク合意を公表し、2006 年 3 月には一つの覚書 (Memorandum of Understanding, MoU) を公表した。この覚書ではいくつかの短期と長期の共同プロジェクトが含まれており、その共同プロジェクトの中には収益認識の項目も入っていた。

IASB と FASB は会計基準の正統性と一般的承認を高めるために厳しく詳しい会計基準設定の手続を規定している。IASB はこの手続をデュープロセスと呼んでいる。Burlaud and Colasse (2011) は、デュープロセスによって IASB と組織の外部者の間に、透明性の高いコミュニケーションがなされることを強調している。図 1 のように、デュープロセスには 6 つの段階がある。

段階 1：課題を建てる。この段階は予備段階であり、新会計基準の設定の目的と必要性を議論する。

段階 2：プロジェクトを作る。この段階には通常三年ぐらい時間を掛ける必要がある。会計士と調査スタッフが調査チームを組み、課題について全面的に考察する。

段階 3：DP (Discussion Paper) を公表する。この段階は公式に求められたものではないが、IASB は常に行なう。DP を通じて、新基準の考え方を社会に公表し、コメントレーターを募集する。

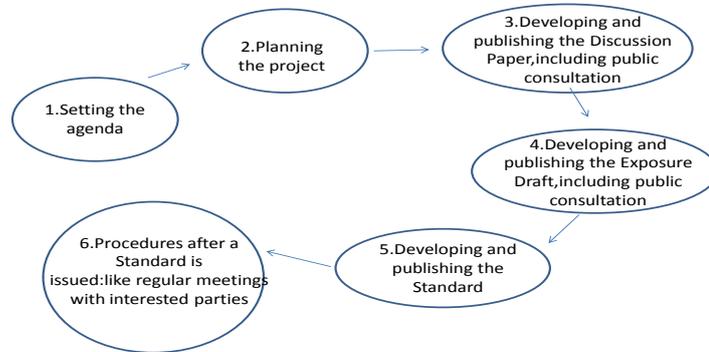
段階 4：ED (Exposure Draft) を公表する。段階 3 から受け取ったコメントレーターに基づいて修正した新基準を公開草案として公表し、また、コメントレーターを募集する。

段階 5：会計基準を公表する。段階 4 から受け取ったコメントレーターについて、Re\_ED の公表が必要か否かを考慮し、もし必要がない場合は、第 1 次の公開草案と取り入れたコメントレーターに基づいて修正した新基準を公表する。

段階 6：新基準のフィードバックを行なう。新会計基準を公表した後で、IASB のメンバーと利害関係者の会議を続けることが要求される。会議の内容は主な新基準の使用状況と

フィードバックについて解釈することである。

図1 デュープロセス



(出所 : IASB の「How we develop IFRS Standards」より引用)

<http://archive.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx>、2017年11月27日閲覧。

このデュープロセスの手続きに則って、IASB と FASB は 2008 年 12 月に収益認識の DP を共同で発表した(IASB,2008.12)。この DP において、IASB は当時の現行の収益認識基準を検討した上で、資産負債アプローチを基礎として、新しい収益認識基準を提案した。この DP について、異なる国家や地域、業界団体や企業から 211 件のコメントレターを受け取った(IASB/FASB Meeting,2009.07)。そして IASB と FASB は、2010 年 6 月に収益認識の公開草案を公表した(IASB, IFRS15: Revenue from Contracts with Customers, 2010.05)。この公開草案はすべての業界に適用可能であり、収益を認識する判断の基準はリスク・経済価値アプローチから財又はサービスの移転に変更した。前の収益認識基準と比べて、2010 年の公開草案の要求事項はより詳細になった。

この公開草案は各界の注目を集め、IASB と FASB が 4 ヶ月のコメント募集期間で世界中からの 986 件のコメントレターが提出された(IASB/FASB Meeting, 2010.12)。その中で、建設業、製造業、通信業、サービス業からの反応はとりわけ激しかった。

IASB と FASB は受け取った意見と様々な要因を総合的に勘案して、2011 年 11 月に改訂版の公開草案を公表した(IASB,2011.06)。改訂公開草案では主に収益認識のモデル、契約の結合、時間価値、変動対価、取引価格、履行義務、保証金、開示と取引などの内容について改訂した。それに加えて、IASB と FASB は改訂公開草案のガイダンスを発表した。この公開草案に対して、IASB と FASB は 359 件のコメントレターを受け取った(IASB/FASB Meeting, 2012.05)。2014 年 5 月に IASB は IFRS 第 15 号を公表し(IASB, IFRS15: Revenue from Contracts with Customers, 2014.05)、同時に FASB は Topic 606 をテーマとしてほぼ同じ内容を公表した。2015 年 5 月に、IASB は IFRS 第 15 号の発効日を 2018 年 1 月 1 日以降開始する会計期間に一年延期する公開草案を公表した(IASB,

2015.02)。IASBはこの草案に対して108のコメントレターを受け取った(IASB,2015.07)。そして、2015年6月に、再びIFRS第15号の修正と説明に関する公開草案を発表した(IASB,2015.06)。今回の修正の公開草案は主にIFRS第15号へのガイダンスに対する若干の修正を意図したものであったため、届いたコメントレターは77件であった。IFRS第15号の設定の過程とコメントレターの情報を整理したものは表1である。

表1 IFRS第15号の設定過程

2008年12月	IASBとFASBがIFRS第15号のDP(discussion paper)を共同発表し、211のコメントレターを受け取った。
2010年6月	IASBとFASBがIFRS第15号のED(exposure draft)を共同発表し、986のコメントレターを受け取った。
2011年11月	IASBとFASBがIFRS第15号のRe_ED(revision exposure draft)を共同発表し、359のコメントレターを受け取った。
2014年5月	IASBがIFRS第15号を公表し、FASBがTopic 606テーマとして、同じ内容の会計基準を公表した。
2015年5月	IASBがIFRS第15号の発行日が1年延期の公開草案を公表し、108のコメントレターを受け取った。
2015年6月	IASBがIFRS第15号の若干修正と解釈の公開草案を公表し、77のコメントレターを受け取った。

(出所：筆者作成)

IASBが受け取ったコメントレターの状況から見ると、IFRS第15号が利害関係者にとって重要な会計問題であったことが分かる。

## (二) IFRS第15号と以前の会計基準との比較及び公式文書の内容変化

IFRS第15号の新基準は、顧客との契約から生じる収益の会計処理に関する単一の包括的なモデルを示している。IFRS第15号のガイダンスは、すべての業界にわたりほとんどの種類の収益取引に関連している。IFRS第15号が発効された後、IFRSとUS GAAPにおける収益認識に関する会計基準はほぼ一致しており、発効日と中間財務報告の要求の一部のみが異なっていた。

IFRS第15号公表の結果、IFRSにおける一部の現行要求事項が廃止されており、具体的な内容は以下のとおりである(表2を参照)。

IFRS第15号はIFRS第15号発効前の収益認識要求事項と比べて、主な収益認識の判断根拠、収益認識の対象、収益認識の測定と開示の要求という四つの面で大きな差異が存在している。

①収益認識の判断根拠：IASBは収益認識の判断根拠を、「以前のリスク・経済価値アプローチにより収益の認識時点を判断する」から「財・サービスの移転を受け取る際」に変

更した。すなわち、IFRS 第 15 号以前の会計基準に従って、企業が自ら商品の損害のリスクの責任者が企業自身ではないことと経済価値のほとんどが他に移転したことを判断できる

表 2 IFRS 第 15 号以前の収益認識要求事項と IFRS 第 15 号の要求事項

現行の要求事項		新しい要求事項		
収益認識		顧客との契約から生じる収益		
IAS 11	工事契約	IFRS 第 15 号	一時点または一定の時間	
IAS 18	物品の販売			
IAS 18	サービスの販売			
IFRIC 15	不動産の販売			
IAS 18	ロイヤルティ			ロイヤルティ収益についての新しいガイダンス
IFRIC 13	カスタマー・ロイヤルティ・プログラム			追加的な財およびサービスに対するオプションと非行使部分についてのガイダンス
IFRIC 18	顧客からの資産の移転			現金以外の対価についてのガイダンス
SIC 31	宣伝とバーター取引	他の収益	契約の獲得および履行コストについての新しいガイダンス	
	従前、契約の獲得および履行コストについてのガイダンスはあまりなかった			
IAS 18	利息	IAS 39 または IFRS 9	利息 配当	
IAS 18	配当			

(出所：deloitte.2017 を参照しながら筆者作成)

場合には、収益を認識できた。これに対する、IFRS 第 15 号では、顧客が約束された財を

支配する時点又は約束されたサービスを受領する時点で、企業は収益を認識できる。工業製品および工業サービスを提供する企業は、顧客に対して様々な条件で製品を出荷する場合がある。船積り条件の評価に基づくリスクおよび経済価値の移転時点は、顧客が約束された

表 3 収益認識の要求事項の変化

<p>1 収益認識の判断根拠</p>	<p>1. リスク・経済価値アプローチ → 財又はサービスの移転 2. 企業からの判断 → 顧客が受け取る時</p>
<p>2 収益認識の対象</p>	<p>商品とサービスの区分が必要(商品は時点で認識、サービスは一定の期間に認識) → 商品とサービスの区分が不要、履行義務が充足される時間(時点又は一定の期間) (所有権の移転することによって履行義務の充足を判断する)</p>
<p>3 収益認識の測定</p>	<p>ロイヤルティのような販売のインセンティブに収益を配分するが不要で、発生時、当期の販売費用に計上する → 契約で識別されている履行義務に独立価格の比率に基づいて取引価格を配分する 独立価格のない時、見積もるための適切な方法：1. コスト＋マージン、2. 調整後市場評価アプローチ、3. 残余アプローチ (返金負債とロイヤルティなどにも取引価格の配分が必要)</p>
<p>4 開示</p>	<p>→ 開示の要求を大幅に追加される ① 顧客との契約(収益の分解、契約残高、履行義務、残存履行義務に配分した取引価格) ② 本基準の適用における重要な判断(履行義務の充足の時期の決定、取引および履行義務への配分額の算定、顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産、実務上の便法)</p>

5 他	→ 具体的な会計処理規定を追加される ① 製品保証 ② 契約変更
-----	---

(出所：筆者作成)

財を支配する時点と異なる可能性がある。このような場合に、収益認識の判断根拠変更は企業の収益認識の時点にかなり大きい影響がある。

②収益認識の対象：IFRS 第 15 号以前の要求事項において、商品の収益認識は時点で行うのに対して、サービスは一定の期間で行う。商品とサービスの収益認識の方法が異なるため、企業は収益を認識する前に、商品とサービスを識別する必要がある。それに対して、IFRS 第 15 号は事前に商品とサービスを識別する必要がなく、すべての履行義務が充足された時点で収益を認識する。一定の期間にわたり充足される履行義務に対して、適切な進捗度の測定により、充足された履行義務に応じて収益を認識する。

③収益認識の測定：収益認識の測定の点について、IASB は IFRS 第 15 号でロイヤルティのような販売のインセンティブに収益を配分する必要がある要求事項を増加した。IAS 第 18 号にはロイヤルティに関する費用は発生する時に企業の販売費用として計上する。それに対して、企業は契約から生じる収益もロイヤルティの履行義務の配分も不要である。IFRS 第 15 号ではロイヤルティのような販売のインセンティブに関する履行義務を契約の履行義務として認めている。それゆえ、ロイヤルティのような販売のインセンティブの発生費用を契約の費用に加算して、履行義務が充足された際に相応の収益も認識する。また、IFRS 第 15 号では契約ですべての識別できる履行義務に独立価格の比率に基づいて取引価格を配分することを要求している。識別できる履行義務に独立価格がない場合には、1. コスト＋マージン、2. 調整後市場評価アプローチ、3. 残余アプローチ、三つの方法から 1 つの適切な方法を選んで、独立価格を見積もって、また見積もった独立価格の比率に基づいて取引価格を配分する。

④開示：現行の収益認識基準より、IFRS 第 15 号では、開示の要求が大幅に追加されている。顧客との契約、すなわち、収益の分解、契約残高、履行義務、残存履行義務に配分した取引価格と本基準の適用における重要な判断、すなわち、履行義務の充足の時期の決定、取引および履行義務への配分額の算定、顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産、実務上の便法の内容が、財務諸表の開示部分に追加開示が要求されている。

また、IFRS 第 15 号は製品保証と契約変更について具体的な会計処理手順を規定している。特に IAS 第 11 号と IAS 第 18 号の要求が一致しないところに、統一的な要求を設定した。収益認識について、IFRS 第 15 号と前の収益認識要求事項の違いを整理したものが表 3 である。

前節でも示したように、IASB は 2008 年の DP から 2014 年の IFRS 第 15 号まで四つの公式文書を公表した。IFRS 第 15 号は以前の要求事項と比べて異なる規定があるだけでなく、契約、履行義務、信用リスク、不利な履行義務、契約コストと開示に関して、公式文書ごとに具体的な規定は異なっている。

Topic1：契約。契約のトピックについて、IASBはEDにおいて、契約を価格の依存関係によって分割するよう要求した。ただし、この要求は、2011年のRe\_EDで削除された。IASBがIFRS第15号においても、契約を分割することを要求していなかった。

Topic2：履行義務。最初、IASBはDPで企業が履行義務の充足された時間によって履行義務を個別に会計処理することを要求していた。この要求は、EDでほかの企業を参照した上で、機能および利益マージンによって履行義務を個別に会計処理することに変更した。Re\_EDでは、履行義務の識別と会計処理の要求は顧客がその財又はサービスからの便益を得ることができる場合と企業の販売実績により判断することになった。注目すべきところは、IASBがRe\_EDで各国から反対意見が多いEDでの履行義務の識別に関して、利益マージンと他の企業の参照という要求を削除した点である。最終的に、IFRS第15号で、履行義務の識別への要求事項は個別の財又はサービスやほぼ同一で、顧客への移転のパターンが同一である一連の個別の財又はサービスによって、履行義務を識別するになった。

Topic3：信用リスク。IASBはEDにおいて収益の算定を行う際に、顧客の信用リスクを考慮する必要があることを規定していた。しかし、Re\_EDでは、顧客の信用リスクを考慮するという要求の代わりに顧客の信用リスクを財務諸表で開示することを要求した。ただし、この開示要求も、IFRS第15号で削除された。結局、顧客の信用リスクは、IFRS第15号で、何も要求されていない状態になった。

Topic4：不利な履行義務。同様に何も要求されていない結果になったトピックは不利な履行義務である。IASBは2008年のDPで、企業に履行義務の再測定を要求していた。企業が義務の履行コストと当該履行義務に配分された金額を用いて、履行義務の再測定を行ない、再測定の結果により不利な履行義務を認識することを要求されていた。IASBがEDで履行義務の再測定方法を履行義務に関するコストの現在価値と取引価格のうち当該履行義務に配分された金額を比較して判断する方法に変更した。履行義務の再測定は、Re\_EDで再び変わった。1年以上の期間にわたり充足される履行義務のみに、履行義務の決済の最小コストと取引価格のうち当該履行義務に配分された金額を用いて、履行義務の再測定を行なう要求事項に変更された。しかし、修正された不利な履行義務の認識方法について、各国利害関係者が強く反対したため、この規定はIFRS第15号で全部削除された。

Topic5：契約コスト。契約を獲得するために発生したコストについて、IASBがDPとEDの両方でもこの契約獲得コストを費用として認識、処理することを主張していた。しかし、これはRe\_EDで、資産として認識、処理することに変更された。契約獲得コストは費用ではなく、企業の資産として記帳する。

Topic6：開示。IASBは、EDにおいて顧客との契約およびその契約に関わる重要な判断および判断の変更の内容を開示する要求を追加した。また、Re\_EDで顧客との契約の獲得又は履行のコストから認識した資産と中間財務報告の開示を追加要求した。以前の会計基準と比べて、EDとRe\_EDは開示の内容が大幅に増加したため、各国の利害関係者は、企業に大きな負担を強いることになるとの理由でEDとRe\_EDの開示要求に反対していた。その結果、IASBはIFRS第15号で残高の調整表、不利な履行義務と中間財務報告の開示要求を削除した。公式文書の内容変化をまとめたのが表4である。

#### IV. 数量分析

この節では各国からのコメントレターの意見とコメントレター収集後の公式文書の内容を比較して、利害関係者の意見と IASB の意思決定の間でどのような関係があるかを数量的に考察するが、具体的な分析方法は下記のとおりである。

### (一) サンプルの範囲

まず、本稿では IASB に対する各国の政治的な影響力を考察するが、すべてのコメントレターをサンプル対象にしているわけではない。各国内の意見を代表できる各国の会計基

表 4 公式文書の内容変化

Topic	DP	ED	Re_ED	IFRS15
topic1 : 契約	—	価格の依存関係によって契約を分割する	×	×
topic2 : 履行義務	完成の時間によって履行義務を個別に会計処理する	機能(他の企業も参照必要)および利益マージンによって履行義務を個別に会計処理する	顧客は便益を得ることができる場合や企業の販売経験によって履行義務を個別に会計処理する(利益マージンと他の企業の参照を削除)	個別の財又はサービスやほぼ同一で、顧客への移転のパターンが同一である一連の個別の財又はサービス
topic3 : 信用リスク	—	収益を測定するとき信用リスクの考慮が必要	信用リスクの考慮を削除、しかし開示の必要がある	開示の要求を削除
topic4 : 不利な履行義務	コストによって再測定	履行義務でコストの現在価値と取引価格のうち当該履行義務に配分された金額	1 年以上の履行義務のみ、履行義務の決済の最小コストと取引価格のうち当該履行義務に配分された金額	減損テストの要求を削除
topic5 : 契約コスト	契約獲得コストを費用として認識	契約獲得コストを費用として認識	契約獲得コストを資産として認識	契約獲得コストを資産として認識

topic6 : 開示	—	顧客との契約(収益の分解、契約残高の調整表、履行義務、不利な履行義務)とそれらの契約に本基準案を適用する際の重要な判断及び判断の変更(履行義務の充足の時期の決定、取引価格の算定と、取引価格の履行義務への配分)の開示要求を追加	顧客との契約の獲得又は履行のコストから認識した資産と中間財務報告の開示要求を追加	残高の調整表、不利な履行義務と中間財務報告の開示要求を削除
-------------	---	--	--	-------------------------------

(出所：筆者作成)

準設定団体に絞って、サンプル対象の範囲とした。

各国の会計基準設定団体に絞る理由は、以下の二つである。各国において企業がどのような会計基準にしたがって財務諸表を作成するかは各国政府の意思決定に委ねられている。欧州や日本などの先進国の多くは、各国政府が IFRS を直接承認する代わりに、一旦各国の会計基準設定団体による承認を経た後で、各国政府が判断する仕組みを採っている。そのため、各国の会計基準設定団体は IFRS 採用の入り口であり、当該団体の意見は IASB にとって極めて重要である。そして、監査法人、企業、業界団体のコメントは、他の企業や利害関係者の意見を反映しておらず、自己利益を反映したものである。これに対して、各国の会計基準設定団体は、国内の利害関係者の意見を集約し、IASB に政治活動を展開する。

サンプルの対象を各国の会計基準設定団体に絞った結果、2008 年 DP に対して、各国の会計基準を設定する団体からのコメントレターは 21 件であった。2010 年の ED については、2008 年のより 7 件のコメントレターを増やして、IASB は 28 件のコメントレターを受け取った。2011 年、Re\_ED に、各国の会計基準を設定する団体からのコメントレターは最も多く、IASB は 32 件のコメントレターを受け取った。

## (二)．研究の範囲

同じコメントレターを対象としても、研究の目的によって、研究者たちの着目する点は異なる。例えば、Coombes and Stokes (1985) は AAS10-AAS18 の設定の過程で、前後 2 つの公式文書の発表の時間差とコメントレターの内容を中心として、会計基準設定組織の性質を研究した。Hansen(2011)はロビーの成功要因を研究するために、2002 年から 2004 年までの 2 年間で 5 つの公開草案を選んで、これについてのコメントレターと最終的な基準の内容を比較分析して研究した。Giner and Arce(2012)と Kosi and Reither(2014) は IFRS 会計基準 IFRS 第 2 号と IFRS 第 4 号を対象として、コメントレターの内容とコメントレターのボリューム等の要素に着目して、各利害関係者がコメントレターを提出する原因を追跡した。

会計基準の内容はデュー・プロセスという手続きを経て決定される。デュー・プロセス

は幅広い利害関係者に対する情報の発信と意見の募集を繰り返して会計基準の内容を固めていく手続きであるが、その過程で、声が大きい特定の利害関係者グループが強い影響力を会計基準の内容に対して及ぼす場合がある（大塚,2017）。本論文は、IASBは収益認識会計基準を設定する過程で、各国の利害関係者からの影響を受けているか否かを研究するため、各国の利害関係者のコメントレターの内容と組織の意思決定を中心として研究する。

収益認識の会計基準について、各国の会計基準設定団体は、IASBが公表する公式文書全体に対する意見を提出するのではなく、IASBがコメントを求める事項に対してコメントを提出し、またIASBもそうしたコメントに対して事項ごとに内容を変更するなどの対応を行っている。それゆえ、本論文は、各国の会計基準設定団体の意見が激しいトピックと2008年のDPから2014年のIFRS第15号まで、収益認識に関する4つの公式文書で、要求事項を修正したトピックを中心として、各国の会計基準設定団体の意見とIASBの意思決定の間にどのような関係があるのかを考察する。

まず、IASBは、2008年のDPから2014年のIFRS第15号の公表までに4つの公式文書を公表しているが、そこでは契約、履行義務、信用リスク、不利な履行義務、契約コスト、開示の6つの事項が扱われていた。詳しい修正の状況を表5にまとめている。これら以外に、各国の会計基準設定団体は収益認識の原則と移転の判断について、激しい反対の意見があった。

以前の収益認識の会計基準はリスク・経済価値アプローチに従って、企業の収益を認識するか否かを判断するもの、すなわち商品の損害のリスクと収益の帰属の移転により、収益を認識するものであった。新会計基準は、商品のリスクと収益の帰属の移転の代わりに、財又はサービスの所有権の移転を収益認識の判断の原則とする。IASBは2008年のDPを公表した後で、収益認識の原則をめぐる激しい論争があった。IASBは財又はサービスの移転の収益認識の原則がリスク・経済価値アプローチよりも、企業の状況を正しく反映できると主張したが、多くの会計基準設定団体は財又はサービスの移転の判断原則は建設業のような長期契約を中心として営業する企業に適用できないことをコメントした。しかし、会計基準設定団体の反対意見に対して、IASBは収益認識の原則を修正せず、財又はサービスの所有権の移転を維持していた。

表5 反対意見が激しいトピック

Topic	前の要求事項	DP	ED	Re_ED	IFRS15
topic7：収益認識の原則	リスク・経済価値アプローチ	財又はサービスの移転	財又はサービスの移転	財又はサービスの移転	財又はサービスの移転
topic8：移転の判断	企業からの判断	顧客が受け取る時	顧客が受け取る時	顧客が受け取る時	顧客が受け取る時

資料)筆者作成

各国の会計基準設定団体とIASBのほかの論点は移転の判断である。顧客の視点からの収

益認識の判断は、企業の実務に対して操作が難しいため、多くの会計基準設定団体は財又はサービスの移転の時点判断の視点は企業の視点に保留したいことを IASB にコメントした。しかし、IASB は企業からの判断より、顧客が受け取る時点は商品又はサービスの状況を正しく反映できることを主張しており、顧客の視点から移転の判断の要求事項を保留していた。

各国の会計基準設定団体と IASB の論点である収益認識の原則と移転の判断をトピック 7 とトピック 8 として表 5 にまとめた。

従って、本論文は IFRS 第 15 号の全体を考察するのではなく、研究の範囲を IASB が修正したことがある 6 つのトピックと各国の会計基準設定団体の反対意見が激しい 2 つのトピック、合わせて 8 つのトピックに絞って、各国の会計基準設定団体の意見と IASB の意思決定の間にどのような関係があるのかを考察する。

### (三)．リサーチ方法

Dahl のプルーラリスティ パワー フレームワーク(pluralist power framework)により、異なる意見が存在している限り、利害対立は存在している。組織が衝突の解決方法、または、衝突の当事者の意見をどのように取り入れるかによって、組織における各当事者の影響力と権力関係を明らかにできる。仮に、具体的な事例について、各利害関係者の間で利益の衝突が存在していないため、各利害関係者の意見が一致している場合には、組織は利害関係者の意見に従って意思決定しても、組織における各利害関係者の権力関係を判断できない、組織がどの利害関係者に支配されている否かを判明できない。それゆえ、組織における各国の利害関係者の権力関係を研究する場合には、各利害関係者の意見が異なる限り、研究の意味があり、多くの研究者は会計基準設定組織と各利害関係者の意見の関係を考察する前に、研究の対象について各利害関係者の意見の相関性を確認していた。(Hussein and Ketz,1980;Brown,1981; Larson and Herz,2013; Rahman and LW Ng and Tower,2014;) 各利害関係者の意見の相関性を研究するために、色々な研究方法がある。Brown(1981)は MDS(Multidimensional scaling)研究方法を利用して、各利害関係者の意見の相関性と、FASB の決定と利害関係者の意見の相関性を研究した。Rahman and LW Ng and Tower(2014)はニュージーランドの会計基準設定組織を研究する際、フリードマン検定を通じて、利害関係者の意見が一致しているか否かを研究した。Hussein and Ketz(1980)と Giner and Arce(2012)と Larson and Herz (2013)はペアワイズ相関係数検定により、利害関係者の意見の関連性を研究した。

本稿でも各国の会計基準設定団体の意見と IASB の意思決定の関係を研究する前に、ペアワイズ相関分析方法を利用して、各国の代表者の意見の相関性を研究する。

本論文の仮説 1 と仮説 2 は各国の利害関係者の意見の IASB の意思決定への影響及び IASB における利害関係者の権力関係に関する仮説である。従って、各国の会計基準設定機関の間で利害の対立が確認された後で、IASB の意思決定と利害関係者の意見の間で関連性と IASB における利害関係者の権力関係を検討する。Saemann(1999) が指摘しているように、関連性を研究する際に、カイ二乗検定方法とフィッシャーの正確確率検定方法、この 2 つの検定方法は頻繁的に利用されている。カイ二乗検定方法は各利害関係者と IASB が受け入れた影響の関係を研究する方法であり、カイ二乗検定方法を通じて、会計基準設定組織

の意思決定と利害関係者のコメントレターの間で関係があるか否かを判断できる(Giner and Arce, 2012)。

先行研究の中で、研究者達は各利害関係者の意見と公式文書の内容の修正状況のデータを数値化したうえで、カイ二乗検定方法等の統計研究方法を用いて各利害関係者の意見と公式文書の内容の修正状況の関連性を分析してきた。通常、カイ二乗検定方法とフィッシャーの正確確率検定方法の結果は有意水準で棄却できる場合には、利害関係者達の意見と公式文書の内容の修正状況の間に独立性がないことを証明できる。(たとえば、Georgia,1999 ; Giner and Arce, 2012)

本論文は、サンプル数が少ないため、カイ二乗検定方法の代わりに、ほぼ同じ原理をベースとして、より少数データに適用できるフィッシャーの正確確率検定方法を用いて、各国の意見と IFRS 第 15 号の内容の修正結果の関係を検証する。

#### (四). データの数値化

統計の検定方法を利用し、かつ客観的に分析するために、データを数値化する必要がある。利害関係者の意見と会計基準設定組織の意思決定の関係を研究するために、利害関係者のコメントレターの内容と公式文書の修正状況をそれぞれコード化する。

##### ① コメントレターの内容をコード化する

コメントレターの内容の分析について、Brown (1981) は利害関係者の意見の一致性を研究する際に、利害関係者の意見を賛成、中立、反対という三つの態度に分類してコード化した。Coombes and Stokes (1985) と Giner and Arce(2012)は会計基準の変化と利害関係者の意見の関連性を検証する際に、Brown (1981) と同様の分類方法を利用して、利害関係者の意見を賛成、中立、反対という三つの態度に分けて研究した。本論文も利害関係者の意見を賛成、中立、反対、三つの態度に分けてコードする分類方法を採用する。

各国の代表者が上記した八つのトピックに対して、反対の意見を持っている場合には、+1 を、そして、賛成の意見を持っている場合には、-1 で表現する。各国の代表者が中立の態度とコメントしない場合またはコメントレターがない場合には、0 をコードする。例えば、2008 年の DP には回答者への質問のなかでトピック 8 商品移転の判断について以下のような質問がある。

##### " 質問 8

顧客が約束された財を支配する時点又は約束されたサービスを受領する時点において、企業は顧客に資産を移転（かつ履行義務を充足）するということに同意しますか？その理由は？同意しない場合、いつ約束された財又はサービスが移転するかを決定するための代替案を提示して下さい。" IASB (2008.p15)

この質問に対して、各国の代表者から様々な意見があった。その中で日本の代表者である企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan, ASBJ) は質問 8 に対して、以下のようなコメントをしている。

"われわれは、顧客が約束された財やサービスの支配を獲得した時点で、企業が顧客に財やサービスの支配を移転するということに同意する。..." ASBJ (2008.p11)

この場合には、DP のトピック 8 商品移転について、ASBJ の意見を-1 でコードする。それに対して、商品移転の判断について、オランダの会計基準設定組織(Dutch Accounting

Standards Board, DASB)は企業側から判断するべきであると思っている。

"われわれは、履行義務の充足が（顧客の観点から）ある資産を移転するという決定的な事象から判断されるべきであるということに同意しない。われわれは、履行義務の充足がサプライヤーの観点から判断されるべきであり、それゆえ履行義務の充足に関する連続的なアプローチがより適切であると考えている。" *DASB (2008.p6)*

DASB のように、反対の意見を主張している場合には、DASB の意見を+1 でコードする。

すべての国の代表者は、ASBJ と DASB のように、内容について、明確に賛成や反対の意見を表わしていたのではない。一部の国の代表者は明確な態度を表明するのではなく、内容についてアドバイスや懸念を IASB に表明している。このような場合には、0 でコードする。また、トピックに対して意見が表明されなかった場合にも、0 でコードする。

このようなコード化の基準に従って、8つのトピックに対する各国の会計基準設定団体の意見を表6にまとめている。