

報告記



セミナー報告 「米国、英国における 新収益認識基準の対応 欧州に学ぶIFRS適用」

1 はじめに

2014年5月、収益認識に関する共同プロジェクトの成果として、米国財務会計基準審議会(FASB)は会計基準更新書(Accounting Standards Update: ASU) No.2014-09「顧客との契約から生じる収益」(Topic606)を、国際会計基準審議会(IASB)は国際財務報告基準(IFRS)第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表した。両基準は、収益認識基準の質と整合性を大幅に高めると同時に、IFRS又は米国基準を適用する財務諸表の比較可能性を改善するものであり、実質的にコンバージェンスされた基準といわれている。

基準の公表後、IASBとFASB(以下「両審議会」という。)は、新基準への移行を支援する目的で共同の移行リソース・グループ(Transition Resource Group: TRG)¹を設置し、適用上の論点について議論を開始した。ほとんどの論点は追加的な基準設定の必要なく解決しているが、いくつかの論点について、両審議会は、それぞれ別個に改訂基準及び公開草案を公表している²。そのため、両基準の差異は徐々に増加する傾向

にあるといわれている。また、米国公認会計士協会(AICPA)の財務報告執行委員会(Financial Reporting Executive Committee: FinREC)³は2015年11月、一部の業界に係る会計上の論点に関する会計ガイドの公開草案を公表した⁴。

このような現状を踏まえ、日本公認会計士協会は2015年11月、セミナー「米国、英国における新収益認識基準の対応／欧州に学ぶIFRS適用」を開催した。はじめに、日本公認会計士協会を代表して岸上恵子常務理事が挨拶を行い、次に、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会(ICAEW)のNigel Sleigh-Johnson氏(財務報告ファカルティ・リーダー)が、2015年5月にICAEWが公表した「IFRS報告への移行：欧州の経験から学んだ7つの教訓」⁵について講演を行った。さらに、AICPAのDaniel Noll氏(FinREC担当)とRichard Paul氏(業種別タスクフォース・メンバー、元FinREC委員長)、また、ICAEWのPhilip Barden氏(TRGメンバー)が、新収益認識基準及び当該基準をめぐる関係機関の動向について講演を行った。進行役に公認会計士の鈴木理加氏を迎え、講師による講演後、質疑応答が行わ

れた。以下、当日のセミナーの様子を報告する。



2 IFRS—EUで学んだ教訓と将来

(Nigel Sleight-Johnson氏)

ICAEWは、2005年のEU上場企業へのIFRS強制適用の開始以降、IFRS移行に関する実証研究を行い、その結果を報告書「IFRS報告への移行：欧州の経験から学んだ7つの教訓」で公表した。以下が、欧州でのIFRS適用の経験から学んだ7つの教訓である。

1. IFRS適用の便益はコストを上回る。
2. 上場企業にはIFRSの使用が強制されるべきだが、その他の企業には強制されるべきではない。
3. IFRSにおける地域間差異は最低限に止めなければならない。
4. 時には複雑性は避けられない。
5. 各国における会計基準設定主体とその地域グループは重要である。
6. 強力な各国の執行が重要である。
7. エンドースメントが正当性を実証する。

IFRSにとって米国は重要な存在であるが、その米国におけるIFRSの動向は、2014年12月のAICPAカンファレンスにおける米国証券取引委員会(SEC)主任会計士James Schnurr氏の発言(「米国基準に基づく財務情報の補足としてIFRSに基づく財務情報を非GAAP測定値として任意開示する案も考えられ

る」)^{6,7}のように、IFRS適用への消極的な姿勢がみられる。しかしながら、世界最大の基準設定主体であるFASBとの協働の中止はIASBにとって意味をなさないため、IASBはFASBと、引き続き、協働するべきと考えられる。

3 IASBとFASBの新収益認識基準

(Daniel Noll氏)

新収益認識基準により、これまで適用されてきた、業種ごとの無数の会計基準は不要となった今後は、特定の取引にどの基準を適用するかではなく、どのようにして新基準を適用するかが問われるため、多くの判断が要求されることになる。収益認識時点が「支配の移転」に変更されることで、もはや「稼働した時点」では収益は認識されない。企業がやるべきことは、導入計画の策定、会計上の変更の評価、システム変更の可能性や税務上の影響の評価などがある。会計上の重大な変更はないかもしれないが、それは導入するまで分からず、また、追加的な開示要求への対応は免れないだろう。

AICPAは16の業種別タスクフォースを設置し、新基準の適用上の論点を議論している。この結果はFinRECに報告され、最終的に残った論点が、公表予定の収益認識に関する新会計ガイドに含まれる。当該ガイドは現在策定中であり、2016年に最終版の公表を開始する予定である。

(鈴木理加氏)

従前の米国基準は、まず収益に関する基本原則があり、次に産業別・形態別のガイダンスが多数存在するものであった。そのため、同一取引であっても、業界が違えば、会計処理も異なるという問題が見受けられた。それを解決するものとして、新基準が開発された。これは非常に良い

ことではあるが、一方で、既存のガイダンスを頼りにしてきた企業から懸念があった。それに対応するものとして、AICPAに業種別タスクフォースが設置された。当該タスクフォースの構成員には、監査法人の公認会計士だけでなく、各産業界を牽引する企業内会計士が含まれ、議論をリードしている点が、日本の状況とは異なるといえる。

4 収益に関する移行リソース・グループ(TRG)ー主要な論点

(Philip Barden氏)

TRGは、両審議会により、適用上の論点を議論するために設置された。現在までに5回会議を開催し、43の論点を検討している。結論が明確な場合もあるが、意見が分かれることもある。また、議論の過程で問題が識別され、各審議会で修正が検討される論点もある。新基準の公表後、FASBはさまざまな修正の提案を行い、今後もさらなる修正が見込まれる。一方、IASBも修正を提案しているが軽微なものに止めている。

主要な論点に関する、TRGでの討議内容の一部を、以下に紹介する。

(1) 配送活動

「配送活動が別個のサービスとなるのはいつの時点か」について、TRGの議論では、財の支配の移転後に提供された配送サービスは、別個のサービスであることが示された。支配の移転前の配送活動は、履行義務ではなく契約履行コストとなる。FASBは、支配の移転後の配送活動にも、契約履行コストとしての会計処理を容認する実務上の便法を提案しているが、IASBはこのような便法は提案していない。

(2) ライセンスの性質の決定

「ライセンスが使用权又はアクセス権のどちらを提供するか」について、TRGの

議論では、この点が基準では十分に明確ではないことが示された。両審議会は基準を明確化するためにそれぞれ修正を提案しているが、アプローチが異なる。FASBが重視するのは、知的財産のライセンスの性質が機能的と象徴的のいずれであるかという点であり、IASBが重視するのは、別個の履行義務ではない企業の活動が知的財産に著しい影響を与えるかどうかという点にある。

5 質疑応答

主な質疑応答の内容は、以下のとおりである。

Q1 : AICPAのFinREC及び業種別タスクフォースについて、その趣旨と活動内容を教えてほしい。

A1 : (Richard Paul氏) AICPAのFinRECは、財務報告上の論点に関して、AICPAを代表して発言する権限を有しており、監査法人、産業界及び大学の代表から構成される任意の団体である。FinRECの活動及び公表物は権威を有するものではないが、FinRECの会計上の論点に対する見解は、財務報告関係者に非常に重要視されている。FinRECは、新基準の適用上の論点を識別するために、16の業種別タスクフォースを形成し、およそ200の論点や質問を議論している。

Q2 : Nigel Sleight-Johnson氏が講演で、エンドースメント手続の重要性を説明していたが、各法域でのエンドースメント手続の実施により、IFRSの一貫した適用が保たれなくなる可能性が生じると思われるが、その点についてどう考えるか。

A2 : (Nigel Sleight-Johnson氏) エンドースメント手続の存在により、適用されないIFRS基準が生じる可能性がある。それほど頻繁ではないが、過去にEUは

2004年公表のIAS第39号を修正して適用している⁸。EUは28か国から構成されるため、さまざまな見解がありバランスがととても重要である。エンドースメントの仕組みにより、例えば、保険契約の発行者に対するIFRS第9号の適用⁹のように、EUで生じ得るリスクについて、IASBに再度の検討を促すことができていると思う。高品質な国際会計基準の達成には共通認識の形成が重要であり、エンドースメントは有効な方法といえる。

Q3 : 新収益認識基準について、完全にコンバージェンスされた基準を期待していた関係者は少なくない。実質的にコンバージェンスされてはいるものの、少なからず差異はある。その原因についてどう考えるか。

A3 : (Daniel Noll氏) FASBが、IASBによる基準の規定に追加の説明は必要ないと感じたら、多様性が生じることはないだろう。しかし実際は、会計処理の明確化について、IASBがこれ以上FASBとの議論は必要ないと判断しても、FASBは、追加の説明が必要と判断すれば、IASBとの整合性はとれないとしても検討を続けるだろう。

(Philip Barden氏) さまざまな要因があると思われる。IFRS基準は公表後、時間をかけて世界中で翻訳されるため、一定の安定性を保つ必要がある。IFRS第15号の修正を軽微なものに止めるというIASBの決定は好ましいが、会計処理を明確化する修正を実施しないことで、結果として、企業に米国基準に関連する公表物を参照するというプレッシャーを与えることになる可能性があるといえる。

Q4 : 米国及び英国では、非公開企業に対して、Topic606やIFRS第15号がどのように適用されているのかを教えてほしい。

A4 : (Richard Paul氏) Topic606は、

米国基準に基づき財務報告を行う非公開企業に対して、公開企業よりも遅い適用日を規定している。これは、非公開企業への適用可能性を別途見定めたいというFASBの意図がある。また、非公開企業に対しては、一部の開示の要求事項が免除されている。

(Nigel Sleight-Johnson氏) 英国では2015年より、従前の英国基準に置き換わり、中小企業向けIFRSに基づく新しい会計基準(FRS102)が適用されている。それにともない、英国では、新たな財務報告の枠組みが検討され、小規模企業(Small entities)や零細企業(Micro-entities)等に対して、それぞれ異なる会計基準が適用されている。ただし、現時点では、IFRS第15号の規定をどのように新たな英国基準に取り込むかについて、明確な意思決定には至っていない。

(日本公認会計士協会事務局

村山 華)

(注)

- 1 IASBウェブサイトのTRGに関するページを参照
www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Pages/Home.aspx
- 2 Topic606及びIFRS第15号を修正する改訂と公開草案については右の表を参照
- 3 AICPAウェブサイトのFinRECに関するページを参照
www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AccountingFinancialReporting/Pages/FinREC.aspx
- 4 AICPA会計ガイドの公開草案を参照(AICPAウェブサイト www.aicpa.org/revenuerecognition) [Working Draft:Aerospace and

Defense Revenue Recognition Implementation Issue]、「Working Draft:Asset Management Revenue Recognition Implementation Issue」

- 5 ICAEWウェブサイトのIFRSページを参照
www.icaew.com/en/technical/financial-reporting/ifrs
- 6 SECウェブサイトの2014年12月AICPAカンファレンスにおけるJames Schnurr氏のスピーチに関するページを参照
www.sec.gov/News/Speech/Detail/Speech/1370543609306
- 7 2015年12月のAICPAカンファレンスにおけるSEC議長Mary Jo White氏の基調講演で、米国国内登録企業に対して、IFRSに基づく情報を、米国基準に基づく財務諸表の補足資料として提供することを容認する可能性についての勧告を開発しており、SEC委員全員と議論する予定であることが述べられた。

(SECウェブサイト www.sec.gov/news/speech/keynote-2015-aicpa-white.html)

- 8 EUは、2004年に公表されたIAS第39号「金融商品」における①公正価値オプション及び②ヘッジ会計の関連規定について、エンドースメント手続を実施しなかった。①については、その後のIAS第39号の修正により2005年12月にエンドースメント手続を行った。
- 9 IASBは、IFRS第9号「金融商品」と新しい保険契約基準との発効日の相違による一時的な影響に対処するため、2015年12月に、現行の保険契約基準であるIFRS第4号の修正案を公表した。
(IASBウェブサイト www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/IASB-proposes-amendments-to-the-current-Insurance-Contracts-Standard-to-provide-temporary-reliefs-for-insurers.aspx)

修正される基準	公表時期	改訂基準及び公開草案
Topic606	2015年5月	(公開草案)「履行義務の識別とライセンス—顧客との契約から生じる収益(Topic606)」
	2015年8月	(改訂基準)「発効日の延期—顧客との契約から生じる収益(Topic606)」
	2015年8月	(公開草案)「本人か代理人かの検討(収益の総額表示か純額表示)—顧客との契約から生じる収益(Topic606)」
	2015年9月	(公開草案)「狭い範囲の改善及び実務上の便法—顧客との契約から生じる収益(Topic606)」
IFRS第15号	2015年7月	(公開草案)「IFRS第15号の明確化」
	2015年9月	(改訂基準)「IFRS第15号の発効日(IFRS第15号の修正)」