

収益認識基準の開発に向けた検討の着手について

(前)ASBJディレクター かみや紙谷 たかお孝雄
ASBJ 研究員 はら原 かん寛

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2015年3月20日に開催された第308回企業会計基準委員会において、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS第15号」という。）を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討に着手することを了承し、現在、審議を進めている。

本稿では、基準開発を開始した背景及びプロジェクトの進め方について概要を紹介する。

なお、本稿における意見に係る部分は筆者の個人的な見解であることを申し添える。

1. 基準開発を開始した背景

これまで、ASBJは、我が国の金融資本市場への信託を確保する観点から、日本基準を、高品質で国際的に整合性のあるものとする国際的なコンバージェンスに関する取組みを行ってきた。

これは、国際的な会計基準とのコンバージェンスを図ることにより、会計基準間の比較可能性が高められ、投資家の意思決定により有用な財務情報を提供し得るものとなり、世界各国の資本市場に便益をもたらすものと考えているためである。

ASBJは、2007年8月に国際会計基準審議会（IASB）との間で「東京合意」を公表し、2008年末及び2011年6月末を目標期日として

コンバージェンスに向けた検討を進めてきた。これらの検討において対象とされた項目は、2013年に公表した「企業結合（ステップ2）」をもって一段落しており、これ以降、コンバージェンスを進める観点から審議している項目はない。

「東京合意」を踏まえて2011年6月を目標期日としてコンバージェンスに向けた検討を行うとされた会計基準の公表以後に、IASBにより公表された会計基準のうち主要なものは、次のとおりである。

- IFRS第9号「金融商品」（分類及び測定、減損、一般ヘッジ）
- IFRS第10号「連結財務諸表」（連結範囲（IFRS第11号「共同支配の取決め」及びIFRS第12号「他の企業への関与」を含む。）
- IFRS第13号「公正価値測定」
- IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

このうち、IFRS第15号については、適用の対象となる取引が広範におよび、また、企業の財務情報に重要な影響を与える可能性が高い旨の意見が聞かれている。

また、我が国において収益認識に関する包括的な会計基準が存在していない中、IASBと米国財務会計基準審議会（FASB）は、同一の内容の収益認識基準を公表している状況にある。さらに、2014年12月に開催された企業会計審議会会計部会においても、我が国における収益

認識基準の高品質化を求める旨の意見が聞かれていた。

これらの意見を踏まえ、ASBJではIFRS第15号を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討を進めることの必要性について、2015年3月6日開催の第307回企業会計基準委員会及び3月20日開催の第308回企業会計基準委員会において審議を行った。その際、ASBJでは具体的に以下の点を考慮して審議を行った。

(1) コンバージェンスを進めることによって大きな便益が期待されるか

① 企業による財務諸表の比較可能性の向上

- IFRS第15号は、IASBがFASBとの共同プロジェクトとして開発したものであり、関連する米国会計基準（Topic 606）と文言レベルで概ね同一の基準となっている。また、収益の認識基準について整合的に適用可能な原則を示しており、業種横断的に複雑な取引や新しい取引を含む多様な取引に適用可能な基準であるとされている。

このため、IFRS第15号の適用を通じて、取引の種類や業種にかかわらず、企業の財務諸表においてトップラインとして表示される収益計上額について国際的な比較可能性が改善することが期待されている。

我が国に収益認識に関する包括的な会計基準が存在しないことを鑑みると、企業の財務諸表の比較可能性の向上による便益は相対的に大きいものになる可能性がある。

② 企業により開示される情報の充実

- IFRS第15号においては、収益認識に関する開示情報が大幅に拡充されており、財務諸表利用者に大きな便益をもたらす可能性が高いものと考えられる。一方、IFRS第15号の開発過程において、同基準における開示要求は、コスト便益に見合わないとの意見が我

が国の財務諸表作成者から強く指摘されていた。このため、IFRS第15号を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討を進める場合、開示に関する具体的な内容については、個別に慎重な検討が必要と考えられる。

③ 我が国の会計基準の体系の整備

- IFRS第15号や関連する米国会計基準の適用が開始された後、収益認識という重要な分野において包括的な会計基準が存在していない状態が続くことになる場合、我が国の会計基準全体の品質に対して国際的に疑念が呈される可能性がある。この点において、IFRS第15号を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討は、我が国の会計基準の体系の整備に寄与することが考えられる。

(2) 我が国における会計基準に係る基本的な考え方と大きく異なるか

- IFRS第15号では、収益を認識する時期について、財・サービスの履行義務の充足に焦点が当てられているが、この考え方はこれまで我が国で採用されてきた収益の認識時期に関する考え方と大きくは異ならず共通している面が見受けられるものとも考えられる。

(3) IFRSと米国会計基準との間でコンバージェンスが達成されているか

- IFRS第15号と関連する米国会計基準は、一部細かな差異は存在するものの、両者はほぼ同一の文言となっている。

(4) コンバージェンスを進めることによる便益が、それに伴うコストを上回るか

- 財務諸表の作成実務の変更や追加的なシステム投資が必要となる等、基準導入時及び基準導入後の各期において、一定の適用コストが

発生することが想定される。また、会計処理の結果が異なることになる場合には、一定の経営管理上の影響が生じることも考えられる。これらの点については、審議の過程において、それぞれの重要性を勘案しつつ、個別に検討を行っていくことが考えられる。

これらの観点から、IFRS 第 15 号を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討を進めることは、我が国の会計基準を、高品質で国際的に整合性のあるものとし、投資家の意思決定により有用な財務情報を提供するとともに、会計基準の体系の整備を図る等の観点から、重要なものと考えられた。そのため、我が国における収益認識基準の開発に向けた検討に着手することが提案された。

審議の結果、提案に対して賛成する意見が多く聞かれ、2015 年 3 月 20 日に開催された第 308 回企業会計基準委員会において、IFRS 第 15 号を踏まえた収益認識基準の開発に向けた検討に着手することが了承された。

2. プロジェクトの進め方

2015 年 5 月 15 日に開催された第 311 回企業会計基準委員会において、今後のプロジェクトの進め方について審議された。その際、(1)会計基準の開発の手順、(2)全体のスケジュール、(3)開発すべき会計基準の内容について検討が行われた。

(1) 会計基準の開発の手順

IFRS 第 15 号における収益認識のアプローチは、これまでの我が国における実務と異なる点があるため、我が国に導入するにあたっては、まず、十分な理解と論点の把握を行うことが必要であると考えられる。そのため、当面、

以下の手順で議論を行うこととされた。

- ① IFRS 第 15 号の概要の把握
- ② IFRS 第 15 号の会計処理に関する適用上の論点の抽出
- ③ 適用上の論点の把握のための文書の公表

このうち、本稿を執筆している時点では、親委員会及び収益認識専門委員会において、① IFRS 第 15 号の概要の把握と② IFRS 第 15 号の会計処理に関する適用上の論点の抽出に関する審議が進められている。

なお、② IFRS 第 15 号の会計処理に関する適用上の論点の抽出については、これまでの実務と大きく異なることとなる取引及び実務上の困難さ（関連諸制度との関係も含む）が想定される取引の把握が必要となるため、諸外国における適用上の課題の検討状況を確認すると共に、会計、監査の知見を有する日本公認会計士協会への論点の報告の依頼や影響を受けることが予想される財務諸表作成者へのアウトリーチが予定されている。

また、③ 適用上の論点の把握のための文書の公表については、上述②の論点の把握を行ったうえで、IFRS 第 15 号の概要と仮に当該基準の内容を我が国における収益認識基準として導入した場合に生じ得る主な論点を示した文書を公表することを予定している。これは、収益認識基準は基本的にすべての企業の会計処理に影響し、その影響も業種や企業ごとで多様であることが想定され、プロジェクトの初期の段階で論点を可能な限り把握するためである。本文書の公表時期は、本年内を想定している。

(2) 全体のスケジュール

収益認識基準の開発スケジュールに関しては、IFRS や米国会計基準を適用する企業からは IFRS 第 15 号及び Topic 606 の強制適用日までに我が国においても収益認識基準を開発すべきとの意見が聞かれている。一方、広範な業

種、企業に重要な影響を与える可能性があるため、慎重に検討を進めるべきとの意見も聞かれている。

現状では、全体の論点の量や深さを想定することが難しく、プロジェクトの完了目標を定めることは難しいと考えられるが、IASB 及び FASB が強制適用日の延期を検討している状況を鑑み、予想される延期後の IFRS 第 15 号及び Topic 606 の強制適用日（2018 年 1 月 1 日以降開始する事業年度）を念頭においてプロジェクトを進めている。

(3) 開発すべき会計基準の内容

開発すべき会計基準の内容に関しては、これまで行ってきたコンバージェンスについては、基本的に文言レベルでの一致はせず、会計処理によって得られる結果が大きく国際的な会計基準と異なる程度のものでしてきた。一方で、IFRS 第 15 号及び Topic 606 は文言レベルまで統一されており、また、連結において IFRS や米国会計基準を利用する企業からは、単体においても、同様の内容の基準を用いることのニーズが聞かれる。

これらの開発すべき会計基準の内容に関する論点については、適用上の論点を把握する過程で検討を行っていく予定である。