

解説



発効日及び移行方法に関する FASBの討議資料

米国財務会計基準審議会 (FASB) 国際研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜



はじめに

2010年10月19日、米国財務会計基準審議会 (FASB) は、討議資料「発効日及び移行方法」(以下「本討議資料」という。)を公表した。本討議資料の対象となる新会計基準は、FASBが国際会計基準審議会 (IASB) と共同で開発しているものである。IASBは、同日、本討議資料とほぼ同じ内容の「発効日及び移行方法に関する見解提出のお願い」(以下「見解提出のお願い」という。)を公表している。コメント期限は、両ボードともに2011年1月31日である。

本稿では、本討議資料について紹介する。FASBのボード・メンバーやスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では、筆者個人の見解が表明されている。

会計上の問題に関するFASB及びIASBの公式見解は、それぞれのボードの厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

討議資料の目的

本討議資料の目的は、公表が予定されている新会計基準を適用するに当たって必要となる時間と労力に関

する情報と、これらの会計基準の発効日に関する情報について、財務報告システムの関係者から収集することにある。FASBは、寄せられた情報を用いて、会計基準の変更のペースとコストを関係者が管理できるような導入計画を策定する予定である。

本討議資料の対象となるプロジェクトは、以下のとおりである。

プロジェクト	状況
金融商品の会計処理、並びに、デリバティブ及びヘッジ活動に関する会計処理の見直し (金融商品の相殺表示を含む)	2010年5月に公開草案を公表済み
収益認識：顧客との契約から生じる収益	2010年6月に公開草案を公表済み
リース	2010年8月に公開草案を公表済み
財務諸表の表示 (非継続事業を含む)	公開草案は未公表
持分の特徴を有する金融商品	公開草案は未公表
保険契約	2010年9月に討議資料を公表済み
包括利益	2010年5月に公開草案を公表済み

FASBは、この先の1年間において、上記のプロジェクトとは別に、公正価値測定及び開示など、単独で米国基準の限定的な改善をいくつか行う予定である。これらの会計基準に関する移行規定及び発効日は、FASBが単独で決定する予定であるが、本討議資料に対するフィードバックに照らして、FASBは意思決定を

見直す可能性がある。

FASBが2010年6月に公表した改訂版の作業計画表はプロジェクトの完成予定日を特定したが、会計基準の発効日は扱わなかった。関係者は、これらの新会計基準を適用しなければならず、会計基準の変更の計画を立て、これを管理しなければならない。FASBは、適用にかかる労力と

コストは関係者の種類によって異なり（すなわち、財務諸表の作成者に要求される変更と財務諸表の利用者に要求される変更は異なり）、個々の会計基準を適用するための労力とコストは、関係者ごとに異なる。

規制当局による変更や経済の不確実性が継続している中、FASBは、新会計基準を確定させている。さらに、米国では会計基準設定の仕組みが見直されている。米国証券取引委員会（SEC）は、米国の財務報告システムに国際財務報告基準（IFRSs）を組み込むかどうか、また組み込むとした場合のその方法について評価を行っており、FASBの母体組織である財務会計財団（FAF）は、非公開企業の会計基準設定について見直しを行っている。

これらの要因とこれら以外の要因により、FASBは、財務報告に対する変更のペースとコストを管理する関係者を手助けする必要があると考えている。FASBとIASBは既にその方向に進んでおり、改訂版の作業計画表では、改善が最も必要な分野に焦点を絞るために主要プロジェクトに優先順位を付け、より幅広く、効果的に意見を募るために、公開草案の公表の時期を数段階に分けることにした。FASBはまた、金融商品に関する会計基準案において、非公開企業については適用を4年間遅らせることを暫定的に合意している。

FASBは、新会計基準の導入に関する規定及び新会計基準の導入時期について考慮しなければならないと考えている。そこで、FASBは、関係者に対し、以下に関する見解を募っている。

a. 新会計基準の内容に適切に適用するに当たって必要となる時間及び労力に関する予想

b. コストがかからないように会計基準を変更するような、導入の時期及び適用の順序

米国における環境は、新しいIFRSが適用される環境といくつかの点で異なっている。例えば、多くの国々が今後の数年間にIFRSsを導入する予定であり、IASBは、初度適用企業にも十分に配慮する必要がある。米国においては、FASBは非公開企業と非公開企業の財務諸表の利用者のニーズに配慮する必要がある。この結果、本討議資料とIASBの見解提出のお願いは、それぞれの環境に関連した質問を含んでいる。

コメント提出者への質問

本討議資料は、見解の文脈をよりよく理解するために、コメント提出者に対し、基本情報を提供した上で以下の論点についてコメントすることを要請している。

論点1：新会計基準に対する準備及びこれらへの移行

論点2：導入のアプローチ及び時期（新会計基準の発効日）

論点3：国際的なコンバージェンスに関する考慮事項

論点4：非公開企業に関する会計基準設定の潜在的な変更の影響

FASBは、本討議資料の質問に対する回答は、IFRSsを米国の財務報告システムに組み込むかどうか、組み込むとした場合のその方法についてのSECの評価をどのように考えるのかによって変わる可能性があることを承知している。すべてのコメントが共通の理解に基づいて作成されるよう、FASBは、本討議資料の質問に対し、IFRSsを米国の財務報告システムに組み込む可能性を無視し

て回答することを要請している。FASBは、IFRSsを組み込むことについて意思決定が行われた暁には、新会計基準の発効日及び移行方法を見直す可能性があることを承知している。

非公開企業の会計基準設定の将来を評価するFAFのプロジェクトもまた、本討議資料の論点に関する見解を変える可能性がある。FASBは、本討議資料の論点は、FAFのプロジェクトの結果にかかわらず関連性があると考えている。したがって、FASBは、新会計基準が非公開企業にも適用されると仮定して回答することを要請している。

【コメント回答者に関する基本情報】

Q1. 本討議資料にコメントを提出する企業（又は個人）について説明してください。

a. あなたが主として財務諸表の作成者、監査人、又は投資家、債権者若しくはその他の財務諸表の利用者（規制当局を含む。）のいずれであるのかを述べてください。また、あなたが作成、利用、又は監査している財務諸表が、主として米国基準に準拠して作成されているのか、IFRSsに準拠して作成されているのか、その双方であるのかを述べてください。

b. あなたが財務諸表の作成者である場合、主たる事業、その規模（従業員数その他の関連性のある測定値によって表現してください）、及び、有価証券を証券取引所において登録しているかどうかについて説明してください。

c. あなたが監査人である場合、事務所の規模と、業務の対象が主として公開企業であるのか、非公

開企業であるのか、その双方であるのかについて述べてください。

- d. あなたが投資家、債権者又はその他の財務諸表の利用者である場合、職能（バイサイド、セルサイド、規制当局、信用アナリスト、融資担当者）、投資の視点（ロング、ロング及びショート、株式、又は債券）、並びに、特化している産業又はセクターがある場合には、その産業又はセクターについて説明してください。
- e. 個々の新会計基準案があなたに影響する可能性と、その影響をもたらす要因について記述してください（例えば、財務諸表の作成者は、事業における取引の頻度及び重要性について説明し、投資家は、フォローしている特定の産業又はセクターにおける取引の重大性について説明することがある）。

【論点1：新会計基準に対する準備及びこれらへの移行】

財務報告システムのすべての関係者は、新会計基準に対して準備をし、これらに移行しなければならない。新会計基準の発効日を決めるに当たって直接的に影響するため、FASBは、すべての種類の関係者について、準備及び導入に関する労力の性質、並びに、適切な移行に必要な時間を理解することを意図している。

移行方法とは、旧会計基準から新会計基準への当初の変更について企業が行う会計処理をいう。移行方法に関する選択肢は、新会計基準に適応するための時間、労力、及びコストに直接的に影響する。

投資家及びその他の財務諸表の利用者の多くは、年度間の結果の比較

を促進するため、表示されるすべての期間について新会計基準を遡及適用することを好む。すなわち、企業は、それまで常に要求されていたかのように新会計基準を適用し、新会計基準に基づいて比較情報を表示する。財務諸表の作成者の多くは、遡及適用はコストがかかることがあり、過去分に関して必要な情報が入手できないなど、場合によっては実行不可能であると説明してきた。

移行方法について意思決定を行うに当たり、FASBは期間をまたがって比較できることの便益と、遡及適用のコストと実行可能性のバランスを取ることに邁進する。これらの便益とコストのバランスを取るに当たり、FASBは以下の意思決定を行う可能性がある。

- a. 企業が過去に公表した財務情報を見直さなければならない範囲を限定する（いわゆる限定的遡及適用法）
- b. 新会計基準を特定の発効日以後の取引及び事象に適用することを要求する（いわゆる将来法）

以下の表は、それぞれの公開草案におけるFASBの移行方法に関する暫定合意をまとめたものである。

FASBは、それぞれのプロジェクトの事実及び状況を単独で評価した上で意思決定を行ったため、提案されている移行方法はプロジェクトごとに異なっている。本討議資料の重要な要素は、新会計基準を導入する計画を総合的にみた場合の、プロジェクトごとの意思決定について意見を募ることにある。例えば、すべての新会計基準について単一の移行方法を要求するなどの方法により、1つ以上のプロジェクトについて提案された移行方法を変更した場合に、変更した期間の財務諸表が理解しやす

プロジェクト	移行方法
金融商品の会計処理	遡及
その他の包括利益	遡及
公正価値測定	限定的遡及
収益認識	遡及
リース	限定的遡及
金融商品の相殺表示	未定
連結：投資会社	将来
財務諸表の表示	遡及
持分の特徴を有する金融商品	未定
保険契約の会計処理	未定

くなったり、導入のための総コストが減少したりすることがあるかどうかをFASBは知りたいと考えている。

遡及適用法の適用を容易にする1つの方法として、発効日を遅らせることにより、企業が比較情報を作成するために必要なデータについて、コストをかけずに蓄積することを可能にする方法がある。

Q 2. 本問では、公開草案として公表された提案（金融商品の会計処理、その他の包括利益、収益認識、及びリース）に焦点を絞ってください。

- a. それぞれの提案について理解し、適切に従業員を教育し、新会計基準について準備し、導入又はその他の方法により適応するのに、あなたはどれくらいの時間が必要ですか。
- b. 新会計基準に対して準備をし、これらに適応するために発生することをあなたが予想するコストの種類にはどのようなものがあり、それらのコストの主要な推進要因は何ですか。それぞれのコストにはどれだけ相対的な重大性がありますか。

Q 3. これらの新会計基準から生じるより広範な財務報告システ

ムへのその他の影響をあなたは予見していますか。例えば、新会計基準は、その他の規制上又は税務上の規定と矛盾しますか。新会計基準は、監査基準の変更を必要としますか。

Q 4. すべての新会計基準を対象とする広範な導入計画の文脈において、それぞれのプロジェクトについて提案されている移行方法にあなたは賛成しますか。賛成しない場合、あなたはどのような変更を提案し、その理由は何ですか。具体的には、あなたが提案する変更の主要な長所と、新会計基準に適應するためのコストに与える影響について説明してください。

【論点 2：新会計基準の発効日及び早期適用】

FASBは、新会計基準の導入に関する広範なアプローチと、適用時期について情報を募っている。

FASBは、本討議資料の対象となる新会計基準の発効日を設定するに当たっての2つの広範なアプローチの長所と短所について意見を募っている。以下がその2つのアプローチである（これらのアプローチは、いずれも、FASBが特定の企業について異なる発効日を設定することを妨げるものではない）。

- a. 単一日アプローチ、すなわち、すべての新会計基準が、適切な導入期間を経て同一日において発効する。
- b. 段階的アプローチ、すなわち、個々の新会計基準（又は適切な新会計基準のグループ）が、複数年にわたる異なる期日において発効する。

Q 5. 本討議資料の対象となるす

べての会計基準を対象とする総合的な導入計画を考えてください。

- a. あなたは単一日アプローチと段階的アプローチのどちらを好みますか。その理由は何ですか。あなたが好むアプローチは、どのように導入コストを最小化するか又はその他の便益をもたらしますか。それらの便益の源泉（例えば、規模の経済、断絶の最小化、又はその他のシナジーによる便益）を説明してください。
- b. 単一日アプローチにおいて、強制的な発効日はいつにすべきで、その理由は何ですか。
- c. 段階的アプローチにおいて、新会計基準はどのように段階分け（又はグループ分け）し、それぞれのグループの強制的な発効日はいつにすべきですか。新会計基準間の相互依存性の影響など、あなたが提案する適用の段階を導く主要な要因を説明してください。
- d. あなたはその他のアプローチが実行可能であり、好ましいと考えますか。その場合、そのアプローチとそのアプローチの長所を説明してください。

FASBは、新会計基準について、早期適用を認めることがある。早期適用を認める潜在的な便益には、改善された情報が早く報告されることや、新会計基準の適用をその他の事業上の変更と同時にすることにより、導入コストを削減する機会を企業に提供することが含まれる。早期適用を認めることの主たる短所は、企業間の比較可能性が低減することにある。

Q 6. FASBは、強制的な発効日

の前に新会計基準の一部又は全部を適用するオプションを企業に提供すべきですか。その理由は何ですか。早期適用に制約を設けるとすれば、それにはどのようなものがありますか（例えば、同時に適用すべき関連する会計基準はありますか）。

Q 7. FASBが特定の種類の企業に対し発効日を遅らせるべき会計基準があるとすれば、それはどの会計基準ですか。その遅れはどれくらいの長さであるべきで、どのような企業に対し発効日を遅らせるべきですか。遅らせることによる関係者の種類ごと（財務諸表の作成者、財務諸表の利用者、及び監査人）の主要な長所と短所は何になりますか。遅らせた発効日が適用される企業について、会計基準を早期に適用するオプションを与えるべきですか。

【論点 3：国際的なコンバージェンスに関する考慮事項】

共同プロジェクトの目標は、財務報告の品質を改善し、かつ、IFRSsと米国基準の差異を解消（又は縮小）する会計基準を公表することにより、財務情報の比較可能性を高めることにある。IFRSsと米国基準における類似する会計基準について同じ発効日及び移行方法を要求することは、比較可能性をさらに高めることになる。同じ発効日及び移行方法を要求することは、導入コストに影響を与える可能性がある（例えば、共通の発効日は、多国籍企業による導入を簡素化したり、投資家及びその他の利用者が米国内及び米国外の企業の比較を行うことを容易にする可能性

がある)。

Q 8. FASBとIASBは、同様の会計基準について同じ発効日及び移行方法を要求すべきですか。その理由は何ですか。

【論点 4：非公開企業に関する会計基準設定の潜在的な変更の影響】

2010年初めに、FAFは米国の非公開企業のための会計基準設定について評価するプロジェクトに着手した。その第一歩として、米国の非公開企業の財務諸表の利用者のニーズを最もよく満たす会計基準を検討するブルー・リボン・パネルを設置した。2010年10月、ブルー・リボン・パネルは、非公開企業会計基準審議会をFAFの監督下に置くことを視野に入れた会計基準設定モデルを開発することを決定し、2011年1月までに提案をまとめる予定である。この提案は、FAFの評議員会が検討し、これが確定する前に一般からのコメントを募集するための行動計画を策定する予定である。FAFが行動計画を策定するまでに、FASBが本討議資料の対象である会計基準を1つ以上確定させる可能性がある。

Q 9. FAFが継続して行っている非公開企業に関する会計基準設定に関する評価は、本討議資料に挙げられている質問に対するあなたの見解に影響を与えますか。

IASBの見解提出のお願い

むすびに代えて、本討議資料とIASBの見解提出のお願いの違いについて紹介する。

IASBの見解提出のお願いの対象となるプロジェクトは、右上の表の

プロジェクト		状況
公正価値測定		2009年5月及び2010年6月に公開草案を公表済み
金融商品 (IFRS 第9号)	フェーズ1 (分類及び測定)	金融資産に関する部分は2009年11月に最終基準を公表、金融負債に関する部分は2010年10月に最終基準を公表予定
	フェーズ2 (減損手法)	2009年11月に公開草案を公表済み
	フェーズ3 (ヘッジ)	2010年第4四半期に公開草案を公表予定
顧客との契約から生じる収益		2010年6月に公開草案を公表済み
保険契約		2010年7月に公開草案を公表済み
リース		2010年8月に公開草案を公表済み
雇用後給付：確定給付型制度 (IAS第19号改訂)		2010年4月に討議資料を公表済み
その他の包括利益項目の表示 (IAS第1号改訂)		2010年5月に公開草案を公表済み

とおりでである。FASBとの共同プロジェクトだけでなく、IASB単独のプロジェクトも含まれる。

IASBの見解提出のお願いには、本討議資料のQ7及びQ9の2つの質問が含まれず、逆に、本討議資料には含まれない、IFRSsの初度適用に関する質問Q8が含まれている。

【IFRSsの初度適用に関する考慮事項】

IFRSsを適用することは、企業にとって重大な変更となる。多数の法的管轄権が、今後、数年の間にIFRSsを適用する。一部の関係者は、IFRSsの「安定した形 (stable platform)」(一定期間、会計基準を改訂しないようにすること)を要請しており、初度適用企業が、短期間に連続して会計方針の重大な変更を行わなければならない(すなわち、IFRSsを初めて適用し、その後新しく改訂されたIFRSsを導入しなければならない)ことについて懸念を表明している。これについて2つのアプローチが提案されている。


- a. 既存の作成者について早期適用を制限している場合であっても、初度適用企業には早期適用を認める。
- b. 一部又は全部の新しく改訂され

たIFRSsについて、一定の期間(例えば、2年間)にわたり、適用を遅らせることを認める。

Q 8. IASBは、IFRSsの初度適用企業に対し、異なる発効日又は早期適用に関する規定を認めるべきですか。その理由は何ですか。認めるべきである場合、その異なる規定は何にすべきであり、その理由は何ですか。

〈参考文献〉

Financial Accounting Standards Board, *Discussion Paper "Effective Dates and Transition Methods,"* October 2010.
International Accounting Standards Board, *Request for Views on Effective Dates and Transition Methods,* October 2010.

教材コード J020616
 研修コード 210401
 履修単位 1単位