

監査委員会 優れた実務シリーズ ～卓越した実務を目指して～

会計方針変更の監督—— 新しい収益認識基準を含む

PwCの「監査委員会優れた実務シリーズ」は、監査委員会が最高のパフォーマンスを実現するための実務的かつ実行可能な洞察、見解およびアイデアを提供する。本モジュールでは、会計方針変更の監督について検討する。

「監査委員会 優れた実務シリーズ」の本モジュールでは、新しい収益認識基準を含め、会計方針変更の監督について検討する。

1. 会計方針変更の監督が、監査委員会にとって極めて重要である理由
2. 会計方針変更案の理解
3. 財務報告、開示、情報伝達への影響の検討
4. 総合的アプローチの採用
5. 新しい収益認識基準
 - 財務報告および採用に関する検討事項
 - 今回の会計方針の変更による、事業への広範な影響

1. 会計方針変更の監督が、 監査委員会にとって極めて重要 である理由

監査委員会における極めて重要な責任の一つが、自社の財務報告の監督である。この責任の一環として、会計上の変更を監督することになる。会計上の変更は、会計原則または会計上の見積りの変更、あるいは誤謬の訂正により生じることがある。今回は、会計原則の変更にかかわる監督に焦点を当てていく。

類似する事象や取引に対しては、会計原則や会計方針を継続適用することが求められるが、会計原則や会計方針の変更が必要になるときもある。会計基準が公表され、新しい会計原則の採用を強制されることがその理由となる場合があり、最近公表された収益認識基準が一例だ。まれではあるが、経営者が自発的に会計方針を変更するケースもある。

会計方針の変更は、時として、企業の財務報告や開示に思わぬ重大な影響を与えることがある。会計方針の変更に対応する計画策定や、投資家などのステークホルダーへの情報伝達において、慎重に対処することが必要である。場合によっては、企業の業務、システム、プロセスや統制も影響を受けることから、新会計方針の採用に伴い多額の費用が生じる可能性がある。監査委員会は、会計方針の変更やそれに関連する影響について予想・把握するとともに、当該変更や一般的な採用方針に関する自社の準備状況について監督する必要がある。

2. 会計方針変更案の理解

会計方針の変更は、複雑で、容易に理解できないことがある。変更の範囲が幅広かったり、新たな情報が求められたりすることもあり、その場合、全社的な調整や検討が必要になる。

新しい会計方針案の鍵となる部分について徹底的に協議できるよう、監査委員会は協議時間を十分に確保すべきである。場合によっては、監査委員会の会議または研修会を追加開催し、上記の協議に充てる時間を増やすこともあり得る。また外部監査人の意見を求めるために、経営者がこうした集まりを主導することもよくある。

一般に公正妥当と認められる会計原則(GAAP)の新規公表または改正により強制される会計方針の変更に関しては、自社で正当な理由付けを行う必要はない。しかし時には、会計方針の変更を強制されていないにもかかわらず、企業が会計方針の一部を変更する場合がある。自発的に会計方針を変更する場合は、変更によって適切性がより強化されるという根拠を示さなければならない。例として、当該変更が、取引の経済的実質をより適切に反映し、自社の財務報告の質を向上させるものであるかどうかについて検討することが挙げられる。米国の公開企業の場合、会計方針の変更によって適切性が向上することに対する独立監査人の同意を示す「preferability letter」と呼ばれる文書をSEC(米国証券取引委員会)に提出するよう求められることがある。

自発的な変更について経営者がどのような根拠を持っているか、監査委員会が精査しなければならない。精査では、事業にどのような変化や新事実や状況が発生したために当該変更を行うに至ったかについての検討する他、場合によっては、自社の現行の会計方針が規制当局、投資家、マスメディアといった外部からの批判を受けているかどうかとも問うべきである。加えて、財務成績を良くするため、経営者が変更に対して過度に積極的あるいは保守的になっていないかという点についても検討する必要がある。

監査委員会の検討事項:

- 会計方針の変更プロセスの早い段階で当該変更案に注目し、これを徹底的に検討するための十分な時間を取る。
- 会計方針の変更案について理解する。監査委員会が、新旧の会計方針の鍵となる部分について、経営者と協議するのも良い。
- 変更案に対する外部監査人の見解を得る。業界他社が準拠している会計方針や、自社の現行の会計方針が特異であるかどうかを把握する。

会計方針の変更は、時として、企業の財務報告や開示に思わぬ重大な影響を与えることがある。
会計方針の変更に関する計画策定や、投資家などのステークホルダーに対する情報伝達については、慎重に対応する必要がある。

3. 財務報告、開示、情報伝達への影響の検討

会計方針の変更により、その影響が自社の純利益の報告金額に及ぶだけでなく、それ以外の財務諸表の表示科目の金額も変わる可能性がある。監査委員会は、そのような全ての表示科目について経営者と協議し、影響を受ける数値をもとに構築されている現行のモデルや経営指標にどのような影響を与えるかについて、理解する必要がある。

新しいGAAPが公表される場合、通常、その採用や経過措置に関して具体的な要求事項が定められている。しかし、企業が自主的に会計方針の変更を採用した場合、当該変更について、遡及適用が実務的に不可能でない限り、表示する過去の全会計期間の財務諸表に(当該会計原則を以前から適用していたかのように)遡及適用することが求められる。修正金額として、当該変更の直接的な影響額のみ(法人所得税等への影響額を含む)を計上する。

当該変更の累積的影響額に関しては、表示する最も古い会計期間の期首現在の資産および負債の報告金額に反映し、当該会計期間の利益剰余金期首残高を相殺調整する。監査委員会は、会計方針変更の直接的影響のみが確実に反映されるよう、期首利益剰余金の修正額について把握し、経営者と協議を希望すると良い。会計原則の変更の遡及適用には、経営者の多くの時間や取り組みが必要となることがあり、このことが継続的な財務報告の要件に対するプレッシャーとなる。

一般的に、会計方針の変更を採用した場合、当該変更の内容の開示、遡及修正した過去の会計期間に係る情報の記載、当期も含め全会計期間の財務諸表のさまざまな表示科目に対する当該変更の影響額の表示が求められる。また、表示する最も古い会計期間の利益剰余金に対する当該変更の累積的影響額も開示する必要がある。自主的な会計方針の変更の場合、当該変更の内容および理由に加えて、当該変更により適切性が向上する理由についても開示するよう求められる。監査委員会は、自社の開示内容の適切性や網羅性を確保するため、開示内容についてレビューするべきである。

また、それまで採用していなかった新しく公表された基準を採用したときにも、財務諸表への影響の予想について開示する必要があることを、監査委員会は認識しておかなければならない。すなわち、基準の発効日よりもずいぶん早く、情報を開示しなければならない、ということである。基準の採用による自社の財務諸表に対する影響の算定には時間を要する企業がほとんどなので、多くの場合、当該影響については現在検討中であり、影響額に関する結論が出ていない旨が開示される。しかしながら、金融業界では概して、強制採用日が近づくにつれ影響の予想を定量化するよう求めている。監査委員会は、投資家や規制当局の期待について、また上記の算定や開示の内容・時期について、経営者と協議するべきである。

アナリストのモデルには、会計方針変更の影響を彼らの見積もりに織り込まなければならないことがよくある。この点に関しては、監査委員会が自社の伝達情報についてアナリストに質問するべきである。

それまで採用していなかった新しく公表された基準を採用したときは、財務諸表への影響の予想について開示する必要があることを、監査委員会は認識しておかなければならない。

監査委員会の検討事項:

監査委員会は、会計方針の変更案に係る財務報告、開示や情報伝達への影響について評価しなければならない。具体的には次のような事項を検討すると良い。

- **財務報告および開示のレビュー**
変更対象となる財務諸表の表示科目（関連する税効果も考慮）について全て把握し、自社の開示が十分かつ適切であるかどうか検討するべきである。新しく公表された基準を採用する場合も、財務諸表への影響の予想についての開示に重点を置くべきである。
- **財務成績、財務比率、指標、未払法人税などの予想に対する影響の検討**
会計方針の変更に関する時期や伝達情報について協議する。どの四半期に、当該変更の影響の予想や金融業界への関連メッセージを自社が開示することになりそうかを把握する。該当する競合他社の開示の時期を考慮する。

4. 総合的アプローチの採用

会計方針変更の影響について、自社の財務報告部門だけでは対応しきれないこともあり得る。会計方針変更の「波及効果」について適切に検討しておけば、変更がより順調に行われ、予想外の事態を避けられることも多い。監査委員会が実効的である場合、財務諸表への影響のみに重点を置く縦割り型手法を取らず、当該変更の全社的な影響について経営者が検討することの重要性を正しく理解しようとする。経済や商業に係る健全な原則がビジネスモデルを動かすことが望ましいが、多くの場合、会計ルールをもとに事業慣行が発展する。新しい会計方針が、ビジネスモデルに影響を与える可能性がある。すなわち、既存の戦略、慣行または方針がもはや有益でなくなる一方で、新しい機会が浮上するかもしれない。

先進的な監査委員会は、経営者が、会計方針変更の影響について、自社のITシステムへの影響も含め、総合的に検討しているかどうかを確認する。既存のシステムでは、修正、分析、開示すべき追加データの生成に対応できない恐れがある。システムの変更またはアップグレードに関しては、多くの時間を要し、費用も多額になりかねないので、会計方針変更の適用計画の中で考慮に入れる必要がある。新しい会計原則の採用に伴い、新しいアプリケーションまたはシステムへのアップグレードが決定されるケースも見られる。

また、考慮すべき影響がさらに広範囲に及ぶ可能性がある。例えば、経営者は、既存契約の条件（特に借入債務に係る財務制限条項など）や、自社の賞与制度などの報酬の取り決めへの影響について検討しているだろうか。

会計方針変更の採用により、報告する業績や報告書の提出に関するリソースが、さらに圧迫されることもあり得る。監査委員会は、当該変更による影響の分析に利用できるリソースが十分であるかどうか、内部・外部を問わずリソースの追加が必要となる可能性があるかどうかについて、把握することが望ましい。

また、主要な活動、見込まれる時期、情報伝達、開示の計画、従業員の研修費用、重要な投資についての概略を示した適用計画を求めることが望ましい。詳細さのレベルについては、当該変更が自社、自社の業務や財務報告に与えると予想される影響の度合いに見合ったものであることが望ましい。

監査委員会の検討事項:

- 会計方針変更の採用により影響を受ける可能性がある潜在的な全ての分野を、経営者が総合的に検討しているかどうかについて検討する。
- 経営者の適用計画について評価する。
会計方針の変更には重要性がある場合、経営者は、財務、内部監査、人事、法務、広報やIRで構成されたチームを作ることが望ましい。監査委員会が、当該計画の合理性の評価や、当該変更の潜在的な影響の複雑さの検討を行う。
- 会計方針の変更に伴う予想費用について検討する。
監査委員会は経営者に対し、当該予想費用について検討し、監査委員会に助言するよう求めることが望ましい。
- 適用計画の実施状況を監視する。
監査委員会は、経営者から定期的に最新情報を入力する。

会計方針変更の「波及効果」について適切に検討しておけば、変更がより順調に行われ、予想外の事態を避けられることも多い。

5. 新しい収益認識基準

背景

多くの企業において重要な会計方針の変更を経験することになるのが、新しく公表された収益認識基準を採用するときである。当該新基準により、収益認識の方法が変わる可能性があり、その結果、顧客との交渉方法、あるいは製品またはサービスの価格設定にまで影響が及びかねない。また、計上する利益の変動性が高まる企業が発生する可能性もある。従って、監査委員会は新基準に対する経営者の対応計画に特に関心を持つべきである。

新基準は、現在さまざまな業種に存在する多種多様な収益認識モデルに代えて、全ての法域、全ての業種にわたって、顧客とのあらゆる契約に関して単一の包括的な収益認識基準を適用することを目的としている。

重大な影響を受けることになるのが、航空宇宙や防衛、ソフトウェアのような産業セクター全体である。それ以外にも、複数要素から成るソリューションを提供する上記以外の企業（モバイル通信プロバイダーなど）や、ロイヤルティまたはライセンス供与に係る取り決めを締結している企業（バイオテクノロジー、製薬、エンターテインメント、マスメディアなど）にとっても、著しい変化が予想される。

新基準では、5つのステップから成る企業向け収益認識モデルの概略を示している。

- 契約を識別する。
- 個々の履行義務を識別する。
- 取引価格を算定する。
- 取引価格を個々の履行義務に配分する。
- 個々の履行義務の充足時に（または充足につれて）収益を認識する。

新しい原則に基づく基準では、収益は取引価格に基づき測定する。取引価格とは、事業体が、財またはサービスと引き換えに受領する権利を有することが見込まれる金額である。当該新基準は、顧客との全ての契約に適用される。ただし、別の会計基準の対象となる契約（リース、金融商品など）またはそうした契約の一部に関しては適用されず、それらは引き続き特定のガイダンスに従う。監査委員会は、契約などの取り決めのうちどれが影響を受けるか、また収益認識がどのように変わるかについて、経営者と協議する必要がある。

この公表済みの新しい収益認識基準は、米国GAAPに基づき財務報告を行っている企業の場合、2016年12月15日より後に開始する最初の報告期間に発効する。例えば、米国GAAPに基づき財務報告を行っており、会計年度が12月31日に終了する企業の場合、初度適用日が2017年1月1日となる。米国GAAPに基づき財務諸表を作成する企業に対しては、早期適用が認められていない。しかしながら、FASB（米国財務会計基準審議会）が最近、当該財務諸表作成者全体にわたり質の高い対応が確保されるよう、当該新基準の発効日の延期が必要となる可能性の有無について検討していることを公表した。時期についてはまだ先のようなものであるものの、影響が広範囲に及ぶことから、経営者においては、今、この会計方針の変更について準備を進めているべきである。

FASBが最終的に発効日の延期を決定したとしても、この変更の範囲や、システムや事業プロセスに対する当該新基準の影響を考えると、自社の適用計画の策定は、すでに始めるべきだろう。また、適用に関してFASBで継続中の審議に注意を払う必要がある。この審議では、当該新基準の一部の点について、再検討に向けた評価も行われる。加えて、監査委員会は、自社に関連のある動きに関して最新情報を常に入手しておく必要がある。

財務報告および採用に関する検討事項

新ルールでは、一部の取引に関して、収益の認識時期が大幅に違ってくる可能性がある。例えば、成功報酬による収益（業績賞与、ロイヤルティーなど）の場合、現行のGAAPに基づくよりも計上時期が早まる可能性がある。他に違う点として、知的財産のライセンス供与による手数料の計上や、契約関連費用の資産計上（および事後の費用計上）に関する新しいアプローチなどがある。

当該新基準の適用に当たっては、経営者が重要な判断をする必要がある。新基準は、あえて原則主義を採用しており、その適用指針もそれほど詳細にわたっておらず、長々とした具体的な指針が記載されていることが多い現行の収益認識基準とは、著しく対照的である。多くの場合、収益を対価の合計金額の見積りに基づいて計上する例が増える。監査委員会は、経営者が当該指針をどのように解釈したのか、代替的アプローチについて検討したのか確認しておく和良好的だろう。基礎となる重要な見積りや判断の合理性や適切性について、経営者に質問するべきである。

また、税務上の影響が大きい可能性がある。例えば、税務上の収益認識が、財務会計上の収益認識によって変わるケースがあるかもしれない。移転価格戦略や関連文書も影響を受けることがあり得る。

新基準では、現在認識されている収益や、既存の契約により将来計上が見込まれる収益について、開示の大幅な拡充を求めている。公開企業の場合、収益に関する定性的・定量的情報を四半期ごとに開示することが必要だが、こうした情報は新しいものであることが多い。監査委員会が先進的で優れていれば、株主、アナリストなどの外部のステークホルダーにとって、開示の透明性が十分であるかどうかについて、別の観点を提示することができる。

新基準を採用するとき、遡及適用（前述の任意による会計方針の変更に関するアプローチと同様に）するか、あるいは「修正遡及」アプローチと呼ばれるアプローチを用いることが可能である。修正遡及アプローチでは、新基準を進行中の契約に適用したことによる初度適用日現在の累積的影響額については、利益剰余金に認識するが、これは「簡便的な」移行法であり、これを用いる場合には、いくつかの追加開示が求められる。この簡便法が、移行に要する時間や手間の低減をねらいとしているのに対し、完全遡及法では、比較可能性が向上する。監査委員会は、採用に対する経営者のアプローチや、競合他社が用いるアプローチについて、把握・検討しておくべきである。

今回の会計方針の変更による、事業への広範な影響

この新しい収益認識基準は、会計部門にとどまらず、多くの部門に影響を及ぼすことになる。企業の製品やサービスの販売戦略やマーケティング戦略について、再検討が必要になる可能性がある。顧客との契約も、条件を見直し、新しい戦略と整合させる必要があるかもしれない。例えば、ソフトウェア会社の場合、自社のサービス契約期間の長さの変更が合理的であるかどうか、顧客に対し自社製品をどのようにパッケージ販売するか、あるいは販売する個々の製品またはサービスの価格をどのように設定するか、について検討が必要になるかもしれない。また、新基準では、収益取引に重要な財務（ファイナンス）的要素が含まれるかど

うかについて判断するよう求めている。前受金の受領や支払期間の延長により、支払利息や受取利息を認識することになる可能性がある。

このように意思決定のポイントや収益認識の要件が変更されるため、新しいデータの収集や分析に対応できるよう、情報システムを修正するか、あるいは新しいシステムを導入する必要が生じる場合がある。新会計基準の採用に関して予想される課題を検討した結果、ITシステムの変更が必要とされた場合、ITリソースの利用可能性をさらに圧迫することになりかねない。このことについては、新会計基準採用スケジュールにおいて考慮に入れる必要がある。

加えて、報酬制度のうち、例えば販売手数料、賞与、インセンティブ報酬制度といった、収益に基づき発生するものについては、収益金額が変われば、影響を受けることになる。企業業績に基づき確定するストックオプション報酬でさえ、影響を受けることがあり得る。

新しく公表された収益認識基準により、企業における収益認識や顧客との交渉の方法が変わる上、計上する利益の変動性が高まる可能性がある。

監査委員会の検討事項：

- 新しい収益認識基準について経営者がどのように解釈しているのか、また、重要性のある個々の収益源に対する新基準の適用について、把握する。
- 自社において予想される新しい収益認識基準の採用方法の詳細について評価する。
- 該当する競合他社の採用アプローチについて検討する。
- 当該新基準が販売手数料や賞与に与える影響、関連して生じる自社の方針や実務の変更について把握する。
- 新しい収益認識基準の発効日に先立って必要なシステム変更を行う上で、ITリソースが十分であるかどうかについて、経営者と協議する。

お問い合わせ先

小林 昭夫

パートナー

(080) 3158 6271

akio.kobayashi@jp.pwc.com

辻田 弘志

パートナー

(090) 1424 3247

hiroshi.tsujita@jp.pwc.com

宇塚 公一

ディレクター

(080) 3755 2909

koichi.u.uzuka@jp.pwc.com

西村 智洋(名古屋)

ディレクター

(080) 3124 3153

tomohiro.nishimura@jp.pwc.com

島袋 信一

シニアマネージャー

(080) 3211 1349

shinichi.shimabukuro@jp.pwc.com

平岩 修一(名古屋)

シニアマネージャー

(080) 9430 6898

shuichi.hiraiwa@jp.pwc.com

久禮 由敬

パートナー

(080) 3270-8898

yoshiyuki.kure@jp.pwc.com

井坂 久仁子

ディレクター

(080) 3253 3881

k.isaka@jp.pwc.com

岡本 晶子(大阪)

ディレクター

(080) 3254 7973

akiko.okamoto@jp.pwc.com

阿部 功治

シニアマネージャー

(080) 3508 9914

koji.k.abe@jp.pwc.com

手塚 大輔

シニアマネージャー

(080) 4073 4034

daisuke.tezuka@jp.pwc.com

その他のトピック

「監査委員会 優れた実務シリーズ」で取り上げたその他のトピックは以下のとおりです。日本語訳を作成しています。

- 財務報告の監督(2014年5月)
- 内部監査の監督(2014年7月)
- 外部監査人の監督(2014年9月)
- 役割、構成およびパフォーマンス(2015年5月)
- 重要なリスクや不祥事・不適切事案にかかわる調査への対応(2015年6月)
- サイバーメトリクス — 取締役が知っておくべきこと(2015年9月)
- 不正防止における監査委員会の役割(2015年12月)
- 第三者リスクの監督(2016年2月)
- 将来予測情報に関する実務ガイダンス(2016年5月)

詳細な情報(英語)は、以下からアクセスできます。

www.pwc.com/us/en/governance-insights-center/audit-committee-excellence-series.html

PwCのiPad アプリケーション(英語)は、以下からダウンロードできます。

pwc.to/Get365

www.pwc.com/jp

PwC Japanは、日本におけるPwCグローバルネットワークのメンバーファームおよびそれらの関連会社(PwCあらかた監査法人、京都監査法人、PwCコンサルティング合同会社、PwCアドバイザリー合同会社、PwC税理士法人、PwC弁護士法人を含む)の総称です。各法人は独立して事業を行い、相互に連携をとりながら、監査およびアシュアランス、コンサルティング、ディールアドバイザリー、税務、法務のサービスをクライアントに提供しています。PwCは、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することをPurpose(存在意義)としています。私たちは、世界157カ国に及ぶグローバルネットワークに208,000人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細はwww.pwc.com をご覧ください。

本報告書は、PwCメンバーファームが2015年2月に発行した『Audit Committee Excellence Series - Achieving excellence: Overseeing accounting changes—including the new revenue recognition standard』を翻訳したものです。翻訳には正確を期しておりますが、英語版と解釈の相違がある場合は、英語版に依拠してください。

電子版はこちらからダウンロードできます。 www.pwc.com/jp/ja/japan-knowledge/thoughtleadership.html

オリジナル(英語版)はこちらからダウンロードできます。

www.pwc.com/us/en/governance-insights-center/publications/assets/pwc-accounting-revenue-recognition-standard.pdf

日本語版発刊月：2016年6月 管理番号：I201604-3

©2016 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity.

Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.