

注:本資料は Deloitte & Touch LLP が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版については有限責任監査法人トーマツにお問合せください。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、英語版ニュースレターの補助的なものです。あくまで英語版が(正)となります旨、ご了承下さい。

目次

- はじめに
- 導入に関する検討事項及び挑戦
- 次のステップ

新収益基準—適用及び移行措置に関する見解

ジョー・ディレオ(Joe Dileo) 及び エリック・ナチェル(Eric Knachel) (デロイト&トウシュ LLP)

はじめに

2014年5月のFASB及びIASBによる新収益基準の発行(ASU2014-09¹としてFASBより、また、IFRS第15号²としてIASBにより発行)以来、両審議会は、当基準の導入に関連する問題点を識別するため、作業を継続してきた。当基準導入に係るフィードバックを提供するために組成された、両審議会の合同収益移行リソース・グループ(TRG)は、それ以降、6回の会議を開催した。これらの会議は、当基準の発効日³を1年延期する結果となり、また、新ガイダンスに対する特定のその他の明確化提案の結果となった。

当基準は、現行収益ガイダンスのほとんど全て(産業特有ガイダンスを含む)を差し替え、関連開示規定を大幅に強化し、事業体に、大幅な判断の使用を要求する(例えば、顧客との契約における変動対価の決定、又は顧客からの回収可能性が高いかの判定に当たり)。したがって、事業体は、新基準により彼らの顧客との契約を会計処理するため、適切なプロセス、システム及び内部統制を具備することが必要となる。これらの活動は、相当程度の時間及び努力を要求するものと予想される。

当該延期は、多くの事業体—特に、完全遡及ベースで当基準を適用する予定である公開事業体—に対して、新基準導入のためより多くの時間を与えるものの、彼らが当基準を適用する必要がある最初の年次期間は、2016年1月1日以後開始事業年度である。

以下が、新収益基準導入に関連したいくつかの主要なポイントである。

- 我々は、多くの会社は、新基準を完全遡及移行法の使用により導入することを決定した(又は導入することを検討し続けている)と理解している。
- 新基準適用に当たり完全遡及ベースを使用するか否かに関する会社の考えに寄与するため、多くの投資アナリストは、彼らの信念は、新基準は完全遡及ベースで適用されるべきであると表明した。

¹ FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, Revenue From Contracts With Customers (codified in ASC 606).

² IFRS 15, Revenue From Contracts With Customers.

³ 早期適用が選択されない限り、米国会計基準により報告する公開及び非公開事業体は、それぞれ、2017年12月15日より後に開始する年次報告期間、及び2018年12月15日より後に開始する年次報告期間から、新収益基準の規定を適用することを要求され、事業体は、完全遡及又は修正遡及移行法のいずれかを使用できる。1年延期に従い、米国会計基準により報告する事業体は、新収益基準の早期適用が認められる。ただし、当該早期適用は、当初発効日(すなわち、一般的には、公開及び非公開事業体に関してはそれぞれ、2016年12月15日より後、及び2017年12月15日より後に開始する年次期間)に限定される。

- ほとんどの会社は、顧客との収益契約に係る新基準の影響評価の早期段階にあり、多くの会社は、正式な評価プロセスを開始していない。—これは部分的には、最終化されていない新基準に対する最近の明確化のためである。
- 追加的明確化が、新収益基準に対してなされるか否かにかかわらず、会社は、投資者、アナリスト、規制当局、及びその他の利害関係者に対して、彼らの導入努力に関連した予測される影響に関して、情報を提供することが大いに期待されている。したがって、事業体は、当該情報を追跡する必要があることになる。
- 会社にとって、顧客との契約の会計処理及び追跡情報に関連する、彼らのシステム、プロセス及び内部統制に対する適切な変更を開発及びテストすることに時間を要するであろう。事業体の規模、事業を展開する地理的地域、及びその収益の流れの性質に起因する複雑性は、これらの努力に対して相当の時間を追加する可能性がある。
- 完全遡及ペースで新収益基準の適用を選択する公開事業体（又は早期適用を選択する可能性がある非公開事業体）に関しては、2016年1月1日開始年次期間が、新基準により収益が報告される予定の最初の報告期間である。
- 我々は、新収益基準の適用は、2016年における会社にとっての最優先課題であるべきである、と信じている。

編集者注:最近の SEC 及び PCOAB の進展に係る 2015 年 AICPA 会議において、SEC の主任会計士室 (OCA) における主任会計士代理である、ウェズリー・ブリッカー (Wesley Bricker) は、投資者に対する収益測定尺度の重要性を強調し、かつ新収益基準の成功裏の導入は、財務報告システムに関して最重要である、と示唆した。しかしながら、彼は、導入努力が停滞しつつあることを示唆する、ある最近のサーベイの結果を共有した (すなわち、回答した会社の大多数が、彼らの当初影響評価が完了しておらず、かつそのうち三分の一については、全く開始していない)。加えて、当会議における非公式な投票結果は、少数者は、彼らの当初評価を完了したか、当基準適用に必要なプロセス及びシステムの変更を実施中であるが、回答者の過半数が、基準に関して彼ら自身を教育している途中か、あるいは、彼らの当初評価を未だ実施中である、と発言していた。2015 年 AICPA 会議に関する追加的情報については、デロイトの 2015 年 12 月 15 日付 [Heads Up](#) を参照のこと。

当 Heads Up は、新収益基準導入に関連する特定の検討事項を議論し、また、デロイトが支援した非公式調査からのデータを含んでいる。

導入に関する検討事項及び挑戦

移行方法及び適用の時期

新収益基準は、事業体に、完全遡及移行法又は修正遡及移行法のいずれかを使用する選択肢を与えており、事業体が、彼ら自身の方向性で、特定の選択可能な実務的例外を適用することを容認している。結果として、事業体は、新基準の発効日より前の数年間に開始した契約をレビューする必要がある。加えて事業体は、新収益基準の発効時に、遡及的に収益金額を再計算することの潜在的困難性を前提として、遡及期間中に、収益金額の二重追跡の実施が必要となる可能性が最も高い。

過去数ヶ月にわたり、デロイトは、新収益基準に関する様々なセミナーを後援しており、質問書を通じて、参加者からフィードバックを得た⁴。図 1 は、彼らが適用する可能性がある移行方法に関する調査回答者の「考え」を示すものである。

図 1—新収益基準適用に当たり、どの方法を使用する予定ですか？

	完全遡及	修正遡及	未決定	合計
確定	10%	4%	-	14 %
現在「傾いている」	28%	21%	-	49%
未決定	-	-	37%	37%
合計	38%	25%	37%	100%
未確定				86%

回答者の 14 パーセントのみが、適用方法に関して確定的決定を言及しており、そのうち 10 パーセントは、完全遡及ベースで新収益基準を適用することになると言及した。圧倒的に、回答者は、移行措置方法の選択に関して、確定的結論に達していなかった。彼らが適用に当たりどの方法を使用するかに関する確定的回答をしていなかった 86 パーセントのうち、49 パーセントは、新収益基準の移行方法の一つに「現在傾いている」と言及した。

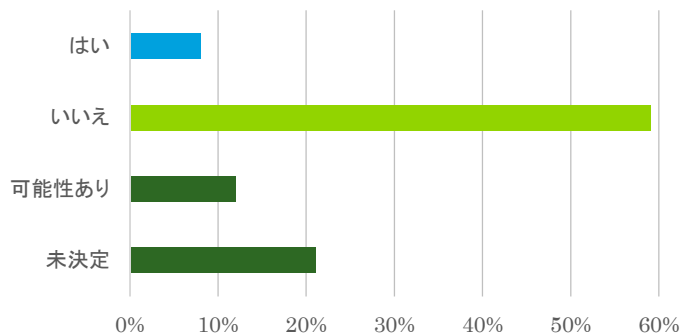
編集者注: デロイトの上記調査結果と同様に、2015 年 AICPA 会議中の非公式投票は、ほとんどの作成者が、どちらの移行方法を使用するか未だ決定しておらず、現在、完全遡及移行法に傾いている者のと、現在、修正遡及法に傾いている者の割合は、現状ではほぼ等しかった。

どちらの移行措置法を使用するか決定に当たり、会社は、主な利害関係者の同意を得て、かつ同業他社により使用される方法の理解を得る必要がある。会社の旧来の収益会計と新基準による収益会計との間の予想される差異が大きくなればなるほど、会社が、完全遡及移行法を使用することを検討することを欲する可能性がある。この方法では、会社は、修正移行措置法により認められているような、直近表示年度に関してのみ、ではなく、財務諸表に表示される全ての年度に関して継続的に収益を反映することになる。

⁴ 質問に対する回答は、様々な産業の170を超える者から受領され、回答の過半数は、テクノロジー、メディア及びテレコミュニケーション産業からのものであった。

加えて、事業体は、新収益基準の早期適用が認められている(しかしながら、米国会計基準においては、早期適用は、当基準の延期前の発効日に制限されている)。図2に示されているように、ほぼ60パーセントのデロイトの調査への回答者が、新基準の早期適用は予定していない。

図2—新収益基準を早期適用する予定ですか？



編集者注:2015年APCPA会議において、収益パネルのメンバーは、現在の導入努力の状況、実務における継続的な多様性、並びにFASB及びIASBによる明確化ガイダンスの継続的な発行を前提とすれば、早期適用は難しい可能性がある、言及した。

会計プロセス及び内部統制

マネジメントは、新収益基準の規定の特定の側面、例えば、履行義務の識別及び収益の各履行義務への配分に関連するもの、の適用に当たり、大幅な判断の行使が要求されることになる。したがって、新収益基準の新会計及び開示規定に準拠するため、事業体は、(1)新たな、又は異なる判断を文書化し、かつ(2)彼らが、従来監視していなかった可能性がある情報の収集及び追跡を行う必要があるであろう。当該情報に関連するシステム及びプロセスは、旧来のシステムにより現在、支援されていない可能性がある、追加的データ要素の補足を支援するために、修正される必要がある可能性がある。さらに、財務報告に係る内部統制の有効性を確認するために、マネジメントは、既存の統制又は追加的統制を導入しなければならないかを評価することを欲することとなる。システム、プロセス、及び内部統制に関して、新収益基準適用の影響評価に当たり、事業体は、以下のような質問を検討する必要がある可能性がある。

- 事業体は、顧客との契約における全ての財及びサービスの識別に当たり、どのようなプロセスを導入しなければならないか？
- 事業体は、複数の財又はサービスを含む契約に関する独立販売価格をどのように見積もることになるか？
- 事業体は、履行義務識別、並びに独立販売価格及び完了に向けての進捗の見積もりに当たり、判断の継続性をどのように確認することになるか？
- どのようなシステム、プロセス及び統制が、変動対価を信頼性をもって見積もるため、及び大幅な収益の戻し入れが発生しないことの可能性が高いか否かの決定に必要とされるか？
- 追加的とみなされることになる契約コストの識別及び資産化にあたり、事業体は、新しいプロセス及び統制を必要とするか？
- 資産化された金額を、回収可能性又は減損目的でテストするため、及び定期的に契約コストをレビューするために、事業体は、新規プロセス及び統制導入の必要があるか？
- 新規方針及び手続が、設計されかつ導入されるべき時点はいつか？

システム、プロセス、及び内部統制に対する大幅な変更に関する潜在性にかかわらず、デロイトの調査に対する多くの回答者は、彼らの新収益基準導入準備の現状に関して、以下のように言及した。

図 3—新基準の導入を開始しましたか？

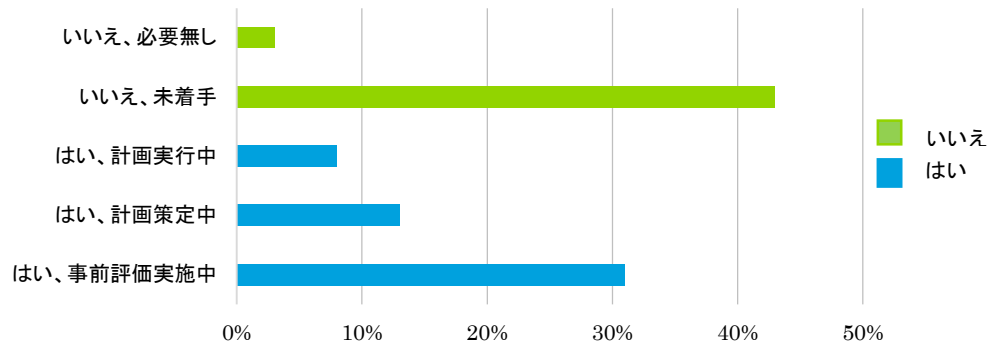


図 4—導入のための予算を設定しましたか？

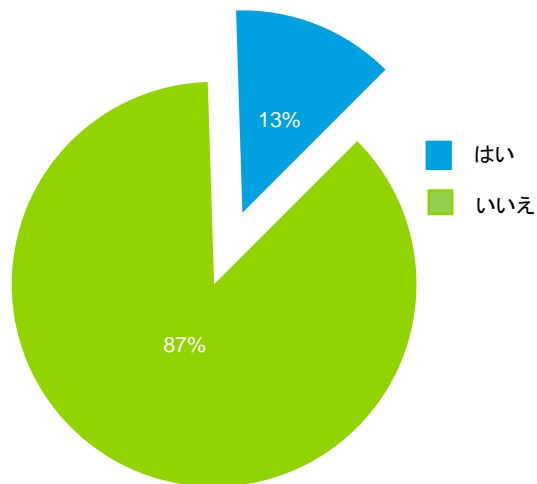
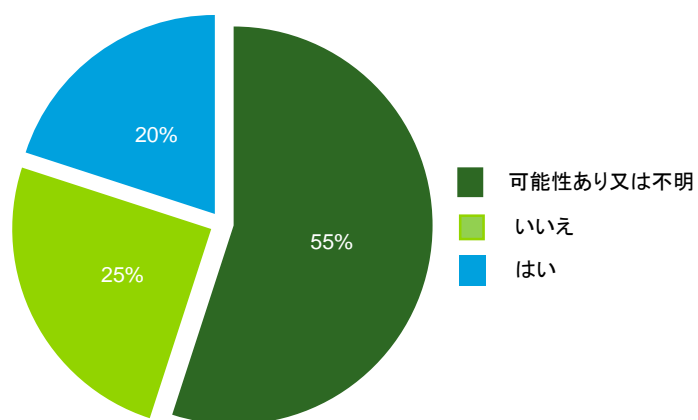


図 5—新基準は、重要な影響を有すると予想しますか？



回答者の 25 パーセントのみが、新収益基準は、彼らの財務諸表に対して重要な影響を有さないことになる、と信じていた。これに対して回答者の 75 パーセントは、当基準は、彼らの財務諸表に対して重要な影響を有するであろう、又は有する可能性がある、ことを示唆した。

しかしながら回答者の 43 パーセントは、新収益基準導入を開始しておらず、開始した回答者のうち、ほとんどが、彼らは、彼らの導入プロセスのかなり早期段階であることを言及した。加えて、回答者の 13 パーセントのみが、彼らは、新収益基準導入のための予算を正式に設定した、と言及した。

編集者注:2015 年 AICPA 会議において、OCA の専門会計フェローであるアシュレー・ライト (Ashley Wright) は、全ての会社は、新収益基準導入の結果として、彼らの会計、プロセス、統制、判断及び開示に対するある程度の変更が予想されるべきであると述べた。ライト氏はしたがって、会社は、彼らの会計方針及び実務を新鮮な目で見直し、彼らの監査委員会、エグゼクティブ・マネジメント及び監査人と、導入計画の状況及び影響評価に関して、率直な議論をなすべきと提言した。チェンジ・マネジメント・プロジェクト計画 (その計画実施に必要とされる資源の評価を含む) は、会社マネジメント及び監査委員会の最重要課題とされるべきである。

導入のために作成者が利用可能な資源

TRG は、新収益基準に関連する公開フォーラムを提供し、その創設以来、50 を超える導入に関する質問に対処した (TRG に関するさらなる情報については、デロイトの [TRG Snapshot](#) ニュースレターを参照のこと)。加えて、AICPA は、導入質問に対処し、作成者が、一貫性を促進するために使用可能な解釈ガイダンスの発行を企画する、16 の産業別タスク・フォースを有している。

SEC によるその他の導入考慮事項

SAB トピック 11.M (SAB74)⁵ は、登録者は、最近発行され、未だ発効していない ASUs 及び SABs の影響を、「[当登録者の] 財政状態及び営業成績に対する影響が、重要でないと予想される場合を除き」(脚注省略)、開示しなければならない、と言及している。これらの開示は、財務諸表利用者が、新基準が適用された場合の影響の評価を支援することが目的とされている。SEC スタッフのメンバーは、既知である限り、新収益基準の影響の開示を登録者が行う必要性を反復して述べた。加えて、新基準の発効日が近づくにつれ、登録者は、より詳細な SAB74 開示を彼らのファイリングにおいて含めることが期待される。

編集者注:2015 年 AICPA 会議における質疑応答セッション中、ブリッカー氏は、会社が、評価を実施し、彼らの新収益基準においての会計方針を開発するにしがたが、彼らは、現行米国会計基準における彼らの歴史的会計処理に関する、代替的見解に気づく可能性がある、と反復して述べた。ブリッカー氏は、OCA による、新収益基準に対する移行措置に関する焦点は、現行収益基準におけるそれに対処するよりも、今後の実務における多様性を狭めることにある、と言及した。加えて、米国会計基準及び IFRSs における解釈に関して、ブリッカー氏は、SEC スタッフの解釈は、両基準が記載されている項目に関しては、同様に記載されている基準に関する項目について、又は文言が異なるが、両審議会が類似の帰結を予想している項目については、同一となるべきであろう、と言及した。米国会計基準と IFRSs で文言が異なり、かつ両審議会が異なる帰結を予想している場合、SEC スタッフは、それらの差異を尊重するであろう。

次のステップ

多くの会社にとって、新基準の導入は時間に限りがある。事業体は、まだそうしていなければ、新基準の影響評価、並びにその導入を促進する方針及びシステムの開発を含む、チェンジ・マネジメント・プロジェクト計画を導入すべきである。加えて、事業体は、彼らが、適用努力を監視する適切なリーダーを識別することを確認すべきである。

⁵ SEC Staff Accounting Bulletin (SAB) Topic 11.M, “Disclosure of the Impact That Recently Issued Accounting Standards Will Have on the Financial Statements of the Registrant When Adopted In a Future Period” (SAB 74).

そうするにあたり、プロジェクトリーダーは、会社の全ての主要機能(例えば、技術的会計、外部報告及び内部監査からのフィードバックに加え、税務、人事、契約、販売及び投資者関係からのインプットの集約及び利用する)間の効果的な協働を可能ならしめるべきである。

適切なチェンジ・マネジメント・プロジェクトはまた、事業体の監査委員会又はその他の事業体のガバナンス活動を担う人々が、当プロジェクト計画における活動的参加者として含まれることを確認しなければならない。

編集者注:2015年10月23日のスピーチで、OCAの主任会計士であるジェームズ・シュヌール (James Schnurr)は、新基準導入に関する彼の見解を概説した。彼は、彼らが「マネジメントによる詳細な導入計画をレビューし、批判的に評価することを勧奨し、新収益認識基準の導入における、監査委員会の重要な役割を再喚起した。

登録

デロイトの Accounting Standards and Communications Group が発行する Heads up およびその他の会計に関する出版物を希望される方は、以下のウェブサイトにご登録ください(www.deloitte.com/us/subscriptions)。

財務責任者のための Dbriefs

Dbriefs へぜひご参加ください。Dbriefs はデロイトのウェブキャスト・シリーズで、重要な問題を常に把握しておくために必要な実践戦略を提供するものです。「財務責任者」シリーズのウェブキャストを通じ、以下のテーマに関する貴重なアイデアや重要な情報にアクセスしてください。

- 事業戦略および税務
- 税務に関する財務報告
- 取引およびビジネス・イベント
- 企業価値の強化
- ガバナンス、リスクおよびコンプライアンス
- 財務報告
- テクノロジー

Dbriefs は CPE クレジット取得のための、身近にご利用いただける便利で柔軟な方法も提供します。今後のウェブキャストに関するお知らせをお受け取りいただくには、以下のウェブサイトにて、Dbriefs にご登録ください(<http://www.deloitte.com/us/dbriefs>)。

Technical Library と US GAAP Plus

デロイトはご登録いただいた方々を対象に、会計や財務開示に関する資料のオンライン・ライブラリーへのアクセスを提供しています。Technical Library: The Deloitte Accounting Research Tool と呼ばれるこのライブラリーには、弊社の会計および SEC マニュアルならびにその他の会計および SEC の解釈指針のみならず、FASB、EITF、AICPA、PCAOB、IASB、SEC の資料などが含まれています。

営業日ごとに更新される Technical Library は使いやすくデザインされており、ナビゲーションシステムは強力な検索機能を備えているため、いつでも、どのコンピューターからでも瞬時に情報を入手することを可能にします。Technical Library 登録者には、ライブラリーへの最新の情報をハイライトした週報「Technically Speaking」もお送りします。登録やオンライン上のデモンストレーションなどの詳細については、デロイトのウェブサイト www.deloitte.com/us/techlibrary をご覧ください。

さらに、US GAAP Plus にも忘れずにアクセスしてください。これは、米国 GAAP に重点を置いた、会計に関するニュース、情報や出版物を取り上げるデロイトの新しい無料ウェブサイトです。このウェブサイトには、FASB の活動や FASB Accounting Standards Codification™ のアップデート、そして、PCAOB、AICPA、SEC、IASB、IFRS 解釈指針委員会などのその他の米国と国際会計基準の設定主体や規制当局の進展に関する記事が掲載されています。今すぐチェックしてください！

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人および DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,700 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組みクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 225,000 名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

© 2016. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.