

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

- ・ 回収可能性
- ・ 売上税及び顧客から回収される類似税の表示
- ・ 非現金対価
- ・ 移行時点での契約修正及び終了契約
- ・ 付録—SEC登録者に対する追加的移行考慮事項

収益を改善する

FASB が収益基準に対する狭い範囲の改訂を実施し、実務的簡便法を提供する

ジョー・ディレオ(Joe Dileo)及びエルミール・ベルベリ(Ermir Berberi) (デロイト&トウシュ LLP)

2016年5月9日、FASBはASU2016-12¹を発行した。これは、当審議会による2014年5月付の収益基準であるASU2014-09²(「新収益基準」)の特定の側面を改訂するものである。当改訂は、TRG³により識別された特定の導入上の問題に対処し、新収益基準の核となる収益認識原則を変更するものではなく、明確化するものである。変更は以下事項を含む。

- ・ **回収可能性**—ASU2016-12は、事業体による回収可能性評価の目的を明確化し、事業体が、回収可能性が確実ではない場合に、それが受領する対価を収益として認識することになる場合に関する新規ガイダンスを含んでいる。
- ・ **売上税及び顧客から回収されるその他の類似税の表示**—事業体は、政府当局(governmental authority)の代わりに回収される売上税を控除した収益を表示することが認められる(すなわち、特定規準を充足する取引価格売上税から除外する)。
- ・ **非現金対価**—事業体による非現金対価を含む契約に関する取引価格の算定は、契約開始(inception)時点で受領されるべき非現金対価の公正価値を含むことになる。さらに、契約開始後の非現金対価の事後の公正価値変動は、当該公正価値が、その形式以外の理由で変動する場合にのみ、変動対価(変動対価制約の対象となる)として取引価格に含まれることになる。
- ・ **移行時点での契約修正及び終了契約**—ASUは、移行時の契約修正に関する実務的簡便法を設定しており、新収益基準が始めて適用される前に該当する収益ガイダンスにより、全て(又は実質的に全て)の収益が認識されるものを終了契約として定義している。
- ・ **移行措置技術的修正**—新収益基準適用に当たり、完全遡及移行法の使用を選択する事業体は、もはや、適用した期間に係る会計原則の変更の影響の開示(現在ASC250-10-50-1(b)(2)⁴で要求されている)を要求されないことになる。しかしながら、事業体は未だ、遡及的に調整される適用前期間における影響の開示を要求されることになる。

¹ FASB Accounting Standards Update No. 2016-12, *Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients*

² FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606)*; issued by the IASB as IFRS 15, *Revenue From Contracts With Customers*.

³ 収益認識に関する移行リソース・グループ(TRG)は、FASB及びIASBにより、新収益基準の導入に関連する潜在的問題に対するフィードバックを求め、かつ提供すべく設立された。今年早く、IASBは、新収益基準の明確化に関連する意思決定プロセスを完了し、もはやIFRS構成員のためのTRG会議開催の予定はない、と公表した

⁴ FASB会計基準編纂書リファレンスのタイトルについては、デロイトの「FASB会計基準編纂書におけるトピック及びサブトピックのタイトル」参照のこと。

編集者注: 当 ASU は、以下の点に関し、当 ASU の改訂の結果、「会計基準(米国)と IFRS の間で、財務報告結果に軽微な差異」が生じる可能性があることに言及している。

- IFRS 第 15 号は、純額ベースでの売上税の表示に関する方針選択を認めていない。
- IFRS 第 15 号は、非現金対価に関する測定日を定めていない。
- 事業体による、(1)契約修正に関する実務的例外、及び(2)移行目的での「終了契約」という用語の適用に関係する異なる日付。

当 ASU の発効日及移行措置規定は、ASU2015-14⁵により改訂された新収益基準におけるそれと同一である。ASU2015-14 は新収益基準の発効日を一年延期させ、また、限定的基準で、早期適用を認めるものである。

編集者注: 特定の技術的修正の例外はあるが、ASU2016-12 の発行は、FASB による過年度にわたる新収益基準に対する明確化の議論を完了させる。当該明確化はまた、(1)本人か代理人かの評価⁶、及び(2)履行義務及びライセンスの識別⁷に係る新収益基準のガイダンスに関連して最近発行された ASU を含んでいる。

したがって、事業体は、各 ASU に対する彼らの移行措置を、彼らが、新収益基準導入するにしたい、評価する必要があるであろう、彼らはまた、新収益基準の適用に対して、TRG 及び SEC の活動が、いかに影響を与える可能性があるかを評価しなければならない。TRG 会議に関する追加的情報については、その時点までの協議された収益導入上の問題を要約する、デロイトの 2016 年 3 月付 *TRG Snapshot*、及び 2016 年 4 月 TRG 会議を議論している 2016 年 4 月付 *TRG Snapshot* を参照のこと。加えて、開示に関連して SEC 登録者が考慮すべき SEC スタッフによる最近の見解、特定の登録申請書の登録、及び SEC の主任会計官室 (Office of the Chief Accountant: OCA) とのコンサルテーションを強調する、以下の付録を参照のこと。

回収可能性

背景

新収益基準 (ASC606-10-25-(e)) のステップ 1 は、事業体が、「事業体が、顧客に移転される予定の財又はサービスと交換に権利付与されるであろう、対価の実質的に全てを回収することが確実である」かどうかを評価することを要求している⁸。回収可能性閾値は、契約開始 (inception) 時に評価される (また、当該閾値が当初充足されなかった場合には、継続的に評価される)。回収可能性が確実ではない場合、事業体は、以下の何れかの条件が充足される場合を除き、ASC606-10-25-7 により、収益認識が認められないことになる。

- a. 事業体が、顧客に対して財又はサービスを移転する残存義務を有さず、かつ顧客により約束された対価の全て又は実質的に全てが、事業体により受領され、かつ返還不要である。
- b. 契約が終了し、かつ顧客から受領した対価が返還不要である。

FASB のアウトリーチ活動の過程で、利害関係者は、(1)契約が発生可能性規定を充足しない、かつ(2)事業体が、その日までの事業体による履行に関して、顧客から対価を受領する状況下での、このガイダンスの適用方法に関して疑問を有していると言及した。具体的には、ある利害関係者は、FASB に、対価の一部が回収され、当該契約が法的に正当であり、かつ事業体が、信用リスク・エクスポージャーを低減可能である (例えば、事業体が、顧客が支払わない場合、財又はサービスの提供を停止しうる) 場合に、収益は認識されるか、を問い合わせた。

⁵ FASB Accounting Standards Update No. 2015-14, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Deferral of the Effective Date*.

⁶ 更なる情報については、デロイトの 2016 年 3 月 22 日付 *Heads Up* を参照のこと。

⁷ 更なる情報については、デロイトの 2016 年 4 月 15 日付 *Heads Up* を参照のこと。

⁸ 当 ASU は、ASC606-10-25-1(e) の文章に、「実質的に全て」との文言を追加した。

さらに、他の利害関係者は、特定状況下で、契約が終了したか否かを判定する(すなわち、上記第二条件が充足された)ことが困難であると指摘した。

編集者注: 事業体は、新規フレーズである、ASC606-10-25-1(e)における「実質的に全て」の解釈に当たり、重要な判断の行使が必要とされるであろう。当 ASU の新規設例(ASC606-10-55-95 から 55-98L)は、事業体の当該ガイダンスの適用を支援するものである。

当 ASU の主要規定

当 ASU は、ASC606-10-25-7 における規準が充足されない場合、収益は、(1)事業体が、受領した対価が関連する財又はサービスの支配を顧客に移転した、かつ(2)事業体が、追加的財及びサービスの移転を停止し、契約上、他のさらなる財又はサービスを移転する義務を有しない、かつ(3)「顧客から受領した対価が返還不要である」場合に、収益が認識されうることに言及する、ASC606-10-25-7(ASC606-10-25-7(c))に対して第三の規準を追加する。

編集者注: 改訂提案に関連する FASB のアウトリーチ活動の過程で、利害関係者は、契約が終了されるか否かの判定に関する懸念を表明した。これには、顧客が当該契約における支払いを実施しないため、当該事業体が顧客に対する財又はサービスの引き渡しを停止する状況が含まれる。例えば、ある利害関係者は、事業体による、顧客からの支払い遅延を追及するプロセスは、そのような契約が、終了されなかった(したがって、ASC606-10-25-7(b)における収益認識に関する規準を充足しないことになる)ことを提言することになるか否かについて不明確であると言及した。

契約が終了した時点を明確化するのではなく(当該明確化はしばしば、法的解釈の対象となる)、FASB は、ASC606-10-25-7(c)を追加した。しかしながら、さらなる財又はサービスを引き渡す義務が存在するか否かの評価に当たり、事業体は、契約条項を注意深く分析しなければならず、ある状況においては、法的解釈を入手する必要があるかもしれない。

当 ASU はまた、新収益基準のステップ 1 における、回収可能性が確実であるか否かの判定について事業体を支援するため、ASC606 に対する導入ガイダンスを追加する(すなわち、ASC606-10-25-1(e)による)。例えば、ASC606-10-55-3A 及び 55-3B は、回収可能性評価の目的は、事業体が、事業体と顧客との間に実質的取引が存在するか否かを判定することにある、と言及している。加えて、当ガイダンスは、回収可能性の評価を以下のように明確化している。

- 顧客が、事業体が移転する予定の(及び事業体が当該対価の実質的に全てを受領するであろう)財又はサービスに関して約束された対価に対して支払い意図及び能力を有しているか否かの評価であり、契約上の全ての財及びサービスに対する対価(すなわち、取引価格合計)を顧客から回収するか否かの評価ではない。
- 「契約の全体期間に関して、約束された対価の全体金額を支払う顧客の能力及び意図を基礎とする必要はない」。したがって、ステップ 1 における回収可能性を評価するため、事業体は、契約において識別された財及びサービスの部分集合に目を向ける可能性がある。しかしながら ASC606-10-25-3 は、事業体が、収益契約は、ステップ 1 の規準全てを充足する(すなわち、回収可能性が確実である、を含む)と結論付ける場合、[新収益基準]における残存ガイダンスは、契約内の約束された財又はサービスの**全て**に適用されなければならない」と明記している(強調追加)。
- 判断を含む。これは、それが、部分的に、「将来予想評価」であり、したがって、事業体は、その慣行的ビジネス実務及びその顧客の知識を含む、当該評価実施に当たっての全ての事実及び状況を検討しなければならない。

さらに、当 ASU は、ASC606-10-55-3C において、当該契約の条項又は顧客の慣行的ビジネス実務を基礎として、事業体は、顧客の信用リスクに対するそのエクスポージャーは、当該契約により約束された対価総額を下回る金額に減額されたと結論付ける可能性があることに言及している。しかしながら当 ASU は、事業体は、信用リスクを提言させる能力の評価に当たり、再取得を考慮してはならない、と述べている。信用リスクを低減する可能性がある要素の例には以下が含まれる。

- **支払条件**—当 ASU は、事業体が顧客に財又はサービスを移転する前に、顧客が対価の支払いを要求される例に言及している。当 ASU は、**「当前払いは、「信用リスクの対象とはならない」、と言及している。**
- **顧客が支払い期限到来時に支払いできない状況に関して、契約によるさらなる財又はサービスの移転を停止する権利及び能力**—回収可能性は、顧客に対して移転される財及びサービスに関する対価を基礎として評価されることになる。当 ASU は、結果として、**「顧客が約束されたように実施できず、結果的に、事業体が、追加的財又はサービスを顧客に移転しないことにより……対応することになる場合、事業体は、当該契約において、移転されないであろう約束された財又はサービスに関する支払いの発生可能性を考慮しないことになる。」**

編集者注:二名の審議会メンバーが、当 ASU の発行に反対した。これは主に、新収益モデルのステップ 1 からステップ 5 へ回収可能性評価の移動を棄却する FASB による意思決定のためである(すなわち、顧客との契約が存在するか否かの評価に関する規準から、収益認識時点を判定するために使用されるそれへの変更)。これらの審議会メンバーは、現行米国会計基準とは異なり、提案された変更は、事業体が、収益を現金主義で認識することを容認しないことになる、と信じている。結果的に、提案された改訂は、事業体が、債務が存在しないものに対する負債を記帳することになる状況に誘導し続ける可能性がある(すなわち、負債は、顧客から受領した現金に関して認識されるが、関連債務は、財及びサービスが移転されたことにより充足される)。

当 ASU による改訂は、事業体が、契約上の対価総額未満の金額へ、顧客の信用リスクに対するエクスポージャーを制限する可能性がある状況において、回収可能性評価ガイダンスの事業体による適用を支援することが意図されている。しかしながら、改訂後のガイダンスは、現行会計基準における現金主義に係るガイダンスと同等ではない。結果的に、新収益基準における回収可能性評価に当たり、事業体は、より大幅に判断を行使する必要がある可能性がもっとも高く、かつ現行会計基準においてそれがなすよりも多くの複雑性に直面することになろう(特に、ある契約に関する回収可能性が合理的に確実ではないため、現行会計基準における現金主義を利用している場合)。

売上税及び顧客から回収される類似税の表示

背景

新収益基準のステップ 3 においては、取引価格は、「事業体が、顧客に対して約束された財又はサービスを移転するのと交換に、権利付与されると予想される対価の金額であり、第三者の代わりに回収した金額は除外される」とされる。利害関係者は、売上税及び類似税(「売上税」)は、当該税が、税務当局の代わりに回収される場合に、取引価格から除外されるべきか否かに関して質問した。

新収益基準は、取引において本人であるか代理人であるか⁹、したがって、売上税が、収益に関して総額で又は純額で表示されるべきかの評価に係るガイダンスを提供している。当該分析は、各税務法域における売上税により複雑化され(これには、国内及び国外税務法域の双方における全ての税務レベルを含むことになる)、特に非常に多くの法域で事業展開している事業体にとっては特にそうである。

当 ASU の主要規定

当 ASU は、政府当局により評価され、かつ「特定の収益創出取引と同時に強制され、顧客から事業体により回収される(例えば、売上、使用、付加価値、及び一部の行使税)」、全ての売上税を、事業体が取引価格から除外することを認めている。しかしながらそのような会計方針選択は、「棚卸資産調達プロセス過程における事業体による総額受領又は強制合計」に関して評価される税には適用されない。売上税の除外を選択する事業体は、ASC235-10-50-1 から 50-6 における会計方針開示の提供が要求される。

編集者注: 当ガイダンスは、ASC605-45-15-2(e)におけるそれと、新収益基準における売上税の範囲を整合させている。さらに、全ての売上税を純額ベースで表示することを選択しない事業体は、全ての税務法域に関して、当該売上税取引において本人であるか代理人であるかを評価する必要がある、当該法域で本人であれば総額で、代理人であれば純額で、売上税を表示することになる。

非現金対価

背景

財又はサービスの提供時に、事業体は、顧客から非現金対価(例えば、財、サービス、株式)を受領する可能性がある。新収益基準のステップ 3 は、事業体に、取引価格に非現金対価の公正価値を含めることを要求している。さらに、当ガイダンスは、その形式以外の理由による、非現金対価の公正価値変動は、ASC606-10-32-11 から 32-13 における変動対価制約の対象とされる、と述べている。

FASB によるアウトリーチ活動の過程で、利害関係者は、顧客との契約において受領した非現金対価の公正価値の決定における測定日に関して不明瞭である、と言及した。さらに、彼らは、非現金対価の公正価値変動が、(1)その形式(例えば、市場条件に起因する株式価格変動)と(2)その形式以外での理由(例えば、未確定事象を基礎として、期日が到来する可能性がある追加的株式)の双方に起因する場合、変動対価制約の適用可能性に関して疑問を呈した。

当 ASU の主要規定

当 ASU は、測定日を、「契約開始(inception)」日として定義しており、これは、ステップ 1 における当該規準が充足された日であることを明確化している(すなわち、ASC606-10-25-1 における規準)。加えて、取引価格は、その形式に起因した当該契約開始日より後の、非現金対価の公正価値変動を含まない。さらに、当 ASU は、非現金対価変動が、その形式及びその形式以外の理由に起因する場合には、当該対価の形式以外の理由による公正価値変動から生じる変動可能性のみが、変動対価として取引価格に含まれる(また、したがって、変動対価制約の対象となる)、と述べている。

⁹ FASB 会計基準アップデート No. 2016-08 「本人か代理人かの検討(収益の総額又は純額での報告)、及びデロイトの 2016 年 3 月 22 日付の関連 [Heads Up](#) を参照のこと。

設例—公開取引普通株式の形式における非現金対価

財の引渡しに関する顧客との収益契約の一環として、事業体は、全ての財が顧客に提供される時点で、顧客の普通株式 500 株を受領する権利を有する。加えて、事業体が、90 日以内に全ての財を引き渡す場合には、顧客の普通株式を追加で 100 株受領することになる。非現金対価の公正価値変動は、契約開始日と財の引き渡しの間で、(1)普通株式の形式(すなわち、市場価値の変動のため)、及び(2)その形式以外の理由(すなわち、事業体が、90 日以内の引き渡し発生を理由として、事業体が受領する株式数は相違する可能性がある)の結果として変動する可能性がある。

当 ASU は、当該取引価格は、当該対価の形式以外の理由に起因する公正価値変動のみを変動対価(変動対価制約の対象となる)として含むことになる、この設例では、それは、事業体により受領される予定の株式数である。結果的にこの設例では、普通株式の市場価格の増減は、取引価格の調整(すなわち収益)として記帳されないことになる。

加えて、ある利害関係者は、審議会に、非現金対価の公正価値が、契約開始日時点で測定されるべき方法を明確化するよう要請した。当 ASU の結論の背景 39 項に言及されているように、当審議会は、「公正価値概念は、[ASC]606 の他の部分に存在しており」、事業体は、公正価値決定に当たり、判断を行使する必要があるだろう、と信じていることから、当該測定プロセスを明確化しないことを選択した。

移行時点での契約修正及び終了契約

背景

新収益基準の初度適用時には、事業体は、完全又は修正遡及移行法の何れかを選択しうる。いずれの方法も、事業体が、新収益基準が初度適用される日より前に、契約修正の影響を評価することを要求している。新収益基準では、契約修正に関する事後の会計処理は、(1)別個の契約、(2)旧契約の終了及び新契約の創出、及び(3)累積的キャッチアップ調整、の結果となる可能性がある。

FASB によるアウトリーチ活動の過程で、利害関係者は、事業体が移行措置ガイダンスを適用し、頻繁に修正される可能性がある大量の顧客契約の(特に長期契約)状況に関して、懸念を表明した。特に、利害関係者は、適用前修正の評価コストが、初度適用日より前の期間に対する契約修正ガイダンス適用の限定的な有用性のため、便益を超過する可能性があるか否かについて質問した。加えて、利害関係者は、契約が、移行目的で完了されたと見なされる場合に関して、確かではなかった。

当 ASU の主要規定

当 ASU は、事業体が、表示対象となる最も早い期間の期首より前に発生した契約修正の評価のため、遡及移行措置法を利用する状況に関する、実務的簡便法を提供している。当該実務的簡便法は、事業体が、表示対象となる最も早い期間の期首より前に、各契約修正の影響を評価することを要求していない。当 ASU は、ASC606-10-65-1(f)に、以下のガイダンスを追加する。

[新収益基準]に準拠して、表示対象となる最も早い報告期間の期首より前に修正された契約に関しては、事業体は、[ASC]606-10-25-12 から 25-13 に準拠して、それらの契約修正に関して契約を遡及的に修正再表示する必要はない。代わりに、事業体は、次の場合に、[新収益基準]に準拠して表示対象となる、最も早い期間の期首より前に発生する全ての修正の集約的影響を反映しなければならない。

- i. 充足済みの及び未充足の履行義務の識別
- ii. 取引価格の決定
- iii. 取引価格の、充足済み及び未充足の履行義務に対する配分

事業体はまた、彼らが(1)初度適用日時点の全ての契約又は(2)初度適用日時点で完了していない全ての契約のいずれかに対して、契約修正に関する修正遡及移行措置法を選択する場合には、実務的簡便法の適用が認められている。どちらの移行措置方法が使用されても、実務的簡便法の適用を選択する事業体は、全ての契約に継続的に適用し、適用する方法を開示しなければならない。

編集者注:我々は、契約修正に対処している改訂後の移行措置ガイダンスは、事業体が、初度適用日時点で存在する履行義務を基礎として、契約を評価する(及びしたがって、取引価格を配分する)ことを容認することが意図されている、と信じている。加えて事業体は、契約修正が、新収益基準の初度適用日より前に、認識された収益に対して有する影響を考慮する必要はないことになる。すなわち、事業体は、新基準の初度適用日時点で存在する契約に関係した履行義務及び取引価格を決定するに当たり、後知恵(hindsight)を使用しうる。さらに、充足された又は部分的に充足された履行義務に対して、配分された取引価格の金額は、移行調整として会計処理され(事業体の移行方法にしたがい)、未充足の履行義務は、新収益基準に準拠して支配が移転した時点で、収益として認識されることになる。

当 ASU はまた、完了契約は、新収益基準が初度適用される前に適用される収益ガイダンスにより、全て(又は実質的に全て)の収益が認識されたそれであることを明確化している。

付録—SEC 登録者に対する追加的移行考慮事項

2016年5月5日、OCAの主任会計官代理のウィスリー・ブリッカー(Wesley Bricker)は、ニューヨーク市での、2016年ブルーチ・カレッジ財務報告会議(Baruch College Financial Reporting Conference)で講演した。ブリッカー氏は、新収益基準を含む、最近発行されたFASBの会計基準のいくつかに関連した移行期間活動に対して、コメントした。彼の講演は、SEC登録者に広範な影響を与える三つの重要な報告及び開示事項に対処している。すなわち、(1)SABトピック11.M¹⁰開示、(2)登録申請書における、改訂後の財務諸表に対する規定、及び(3)OCAとのコンサルテーションである。

SABトピック11.M 開示

ブリッカー氏は、新会計基準が、事業体の財務諸表に対して有すると予想される影響を説明する開示(「移行開示」)を投資者に提供する重要性を強調した¹¹。当該開示は、投資者に、新基準適用の影響を判定するために必要な情報、及び当該適用が、比較期間に影響をいかに与えるかを提供する。ブリッカー氏は、「適時な投資者教育及び関与」の重要性を強調し、新会計基準に対する過去の成功した及び成功しなかった移行の例を提示した。彼は、その適用に先立つ複数の報告期間において、新基準の予想される影響の透明性ある開示は、重要な会計上の変更に対する負のリアクションを、市場参加者から妨げる、と言及した。従前の移行開示に対するSECスタッフのコメントと整合した方法で¹²、ブリッカー氏は、新規に発効した基準に関して「投資者は、会社が、彼らの導入計画において、さらなる進展をなすにしがたい、開示のレベルの向上を期待すべきである」と再度強調した。

登録申請書における、改訂後の財務諸表に関する規定

完全遡及法適用の利用を計画している登録者は、新収益基準が適用されたが、様式S-3¹³登録申請書のファイリング前である第1四半期に関する改訂後の財務諸表を提供する規定に関して懸念を表明した。登録者が、適用の完全遡及法適用を選択し、新収益基準の導入の影響を反映する、期中財務諸表への参照により、それらを組み込む登録申請書を事後にファイルする場合、様式10-Kにおける年次財務諸表を遡及的に改訂することが要求されることになる。それらの財務諸表は、当該登録者が、登録申請書をファイルしない場合要求されることになる年数よりも、遡及的に改訂された財務諸表の追加一年を含むことになる(すなわち、「4年間」)。

例えば、暦年登録者は、2018年1月1日に、新収益基準を完全遡及法を使用して適用し、その第1四半期様式10-Qをファイルする。登録者が2018年6月1日に様式S-3をファイルする場合、それは、様式S-3アイテム11(b)により、2016年、2016年及び2015年終了年度に関して、遡及的にその財務諸表を改訂することが要求される。これは、これら年度に係る財務諸表が、登録申請書において要求されているためである。登録者が様式S-3をファイルしていない場合、それは、それがその2018年様式10-Kをファイル時点で、遡及的に2017年及び2016年を改訂することのみが要求される。

ブリッカー氏は、SECスタッフは、これらの懸念を周知しており、当該規定が、遡及的変更に応用される一方で、「新収益基準の全般的影響は、当該問題を増幅する」ことを認識している。彼は、新収益基準は、現行会計基準に参照しており、したがって、「そうすることのあらゆる合理的努力をなした後で」、登録者が、当規準を遡及的に、登録申請書において表示が要求される全期間に対して適用することが実務上可能ではないと結論付けた場合に、遡及適用に対する実行不可能性例外を想定している、と述べた¹⁴。ブリッカー氏は、OCAが、コンサルテーションに利用可能であることを強調した。

¹⁰ SEC Staff Accounting Bulletin (SAB) No. 74 (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."

¹¹ SAB Topic 11.Mを参照のこと。

¹² 更なる情報については、2015年12月15日付 *Heads Up* を参照のこと。

¹³ ブリッカー氏は、様式S-3のアイテム11(b)に参照したが、他の登録申請書、例えば様式S-4、は、類似の規定を含んでいる。

¹⁴ ASC250-10-45-9参照のこと。ブリッカー氏の講演は、ASC250-10-45-9(a)、ASC250-10-45-9(b)及び(c)にのみ参照しているが、それはまた、結論が支援される可能性がある、遡及適用が実務的に不可能である場合におけるシナリオを説明した。具体的には、ASC250-10-45-9(b)は、「遡及適用は、独立的に計量しえない、過去期間におけるマネジメントの意図に関する仮定を要求する」と述べており、ASC250-10-45-9(c)は「遡及適用は、金額の重要な見積りを必要とし、また、(1)遡及適用により、それらの金額が認識され、測定され、開示されることになる日時点で、存在した状況の証拠を提供し、[及び](2)その期間に関する財務諸表が発行された時点で利用可能であった、それらの見積りに関する客観的情報を峻別することは不可能である」と述べている。

編集者注:我々は、SEC スタッフは、登録者が「4 年間」にわたる遡及的適用が実務的に不可能であることを結論付けるにあたり、登録申請書をファイルする前に、実務上の不可能性に関する彼らの結論をスタッフと協議することを期待しているものと理解している。

OCA とのコンサルテーション

ブリッカー氏はまた、登録者は、特に、「複雑又は明確なガイダンスが存在しない革新的な取引」に直面した場合、又は TRG により支援される取り扱いから逸脱する会計上の取り扱いを検討する場合に、OCA とのコンサルテーションを検討すべきことを提言した。OCA は、新収益基準の適用にかかるコンサルテーションの指揮を既に開始していることに言及しつつ、彼は、次の事項を含む、最近のその意思決定のいくつかを強調した。

- 「可能性のある」契約に係る収益の認識(すなわち、強制力ある権利及び義務の存在前)に対する反対。ブリッカー氏は、聴衆に、「強制力ある権利及び義務を有する契約の存在前には、契約に関する収益認識は不適切」であろう、と聴衆に注意喚起した。
- 異なる顧客(又は彼らの関連当事者)との契約の結合に対する反対。彼は、聴衆に、「トピック 606 におけるガイダンスは明確に、どの契約が結合しうるかを制限している」と注意喚起した。
- 損失契約に対する現行ガイダンスの継続的適用の支持。ブリッカー氏は、「トピック 605-35(改訂後)の範囲内である、それら契約に関する損失認識の時期に関する実務を変更する」ことは FASB の意図ではないことに言及した。

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む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のでご留意いただき、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。