

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
- 事業体による開示導入戦略の重要性
- 導入することがチャレンジングとなる可能性がある開示
- 次のステップ

収益の開示を予想する—嵐が吹く？

ジョー・ディレオ (Joe DiLeo) 及び エリック・ナチェル (Eric Knachel) (Deloitte & Touche LLP)

はじめに

FASB による収益基準 (ASU2014-09¹) 導入に当たり、新規認識及び測定規定の結果として、一部の会社の損益計算書には全体的変更が必要となるであろう。一方で、それらの影響の重要性がそれほど大きくない会社もあるであろう。しかしながら、全ての事業体は、当基準による新規及び修正された定量的及び定性的開示規定を注意深く検討する必要がある。

当 *Heads Up* は、事業体が導入するに当たり、特にチャレンジング (challenging) となる可能性がある、特定の開示規定を考察する。新規基準の包括的議論に関しては、他の潜在的な導入上の問題の分析を含め、デロイトの *A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard* を参照のこと。

事業体による開示導入戦略の重要性

新規基準の発効後である、おそらく2018年早期(すなわち、公開ビジネス事業体については、第一四半期報告の一環として検討する時期)まで、収益基準の新規開示規定の検討をする意図のない会社もあるかもしれない。しかしながら、そのような戦略は、多くの理由によりリスクが高くなる可能性がある。

¹ FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, *Revenue From Contracts With Customers* (Topic 606).

必要情報の大幅な増加

新規基準は、現在よりもより多くの、収益活動及び関連取引に関する情報の開示を要求する。結果的に会社は、(1)データ収集活動、(2)適合性及び重要性を基礎とした、該当する開示の識別、並びに(3)当該開示をサポートする情報を含む、開示の作成及びレビューに関する、適切なプロセス、内部統制、並びに開示統制及び手続(組織横断的な、関連個人及び情報システムの識別を含む)を導入する時間が必要となる。

第一四半期登録において要求される年次開示

新規収益基準は、期中財務諸表においては、特定の開示は要求されないことを明記しているが、SEC登録者は、SEC規則及びスタッフ解釈指針に従い、新規会計基準適用後の年次開示、並びに第一期中間期及び適用年次のその後の各四半期における期中開示の双方を提供することが要求される。具体的には、SEC [Financial Reporting Manual](#) のセクション 1500 は、以下のように述べている。

S-X アーティクル 10 は、直近の年次財務諸表において開示されなかった、重要事項に関する開示を要求している。したがって、登録者が期中期間において新規会計基準を適用する場合には、当該登録者は、重複しない範囲で、新規会計基準により規定される年次及び期中の双方の財務諸表開示を提供することが期待される。これらの開示は、適用年度における各四半期報告書に含められなければならない。

結果として、暦年事業年度の SEC 登録者は、当該開示が、重要であり、情報が重複しない範囲で、2018 年 3 月 31 日に終了する最初の四半期首から、各四半期における新規収益基準の開示規定一式に準拠することが必要となる。

報告期限、コンプライアンス、及び内部統制

四半期又は年度末で作成する財務諸表の一部として開示をみなす規定は、既にタイトである報告期限を順守する事業体の能力に重要な影響を与える可能性が高い(特に SEC 登録について)。加えて、事業体は、開示規定を満たすための必要情報を入手できない可能性があり(例えば、開示に関して必要とされるデータの収集、作成又はレビューに関連した問題のため)、これが、登録の遅れ、及び内部統制における不備(例えば、重要な不備)の識別につながる可能性がある。

導入することがチャレンジングとなる可能性がある開示

履行義務(残存履行義務を含む)

現行ガイダンスとは対照的に、新規収益基準は、履行義務に関連する一連の定量的及び定性的開示規定を導入するため、多くの会社にとって部分的又は全体的に新規なものとなる。これら規定によれば、事業体は、以下の事項を開示する必要がある。

- 定性的情報、履行義務の種類、約束された財およびサービスの内容、及び当該義務が充足される通常の時点、に関するもの
- 定性的情報、重大な支払条件、製品保証、及び返金義務に関するもの
- 定量的及び定性的情報、残存履行義務に配分された金額、及び当該残存金額が収益として認識されるであろう時期に関するもの
- 重大な金融要素及び変動対価に関する情報
- 当該事業体が、代理人として行動する場合の履行義務。

履行義務及び財又はサービスの内容に関する情報を開示すべきレベル感を、会社が判定することは困難である可能性がある。残存履行義務に関連する規定（一般的に、「バックログ情報」として参照される）への準拠は、特にチャレンジとなる可能性がある。これは、残存履行義務の識別に関係する難しさためである。残存履行義務が充足されると予想される時期の判定は、判断の問題であり、したがって開示される情報は主観的である可能性がある。

履行義務に関連する開示規定で事業体による適用が困難になろうと考えられるその他の側面には、以下が含まれる。

- 履行義務に関係した変動対価の金額及び関連する要因の識別（変動対価の見積もり、並びに変動対価及び将来キャッシュ・フローに係るそれらの潜在的影響に係る制約に関する情報を含む）。
- 重要な権利が存在するか、及びそれらの権利が、他の別個の履行義務の文脈内で、開示されることになる方法を評価する。

重要な判断及び見積もり

事業体は、新規収益基準の5段階モデルの適用に当たり、重要な判断および見積もりが要求される（例えば、変動対価、及び変動対価を制約するか否かの判定）。したがって、新規基準は、以下を含む、それらの判断および見積もりに関する開示を要求する。

以下の時期の決定に関する定性的情報:

- 一定の期間にわたり充足される履行義務（例えば、進捗測定の方法、なぜその方法が、財又はサービスの移転を表象するのか、顧客が財又はサービスの支配を獲得する時期の評価に使用される判断）。
- 一時点で充足される履行義務—特に、顧客が支配を獲得する時期の評価に使用される重要な判断。

以下事項に関する定性的及び定量的情報(使用される方法、インプット、及び仮定を含む):

- 取引価格の決定（例えば、変動対価の見積もり、貨幣の時間価値に関する調整、非現金対価）。
- 取引価格の配分。これには、独立販売価格の見積もり、並びに値引き及び変動対価の配分が含まれる。
- 変動対価の見積もりの制約。
- 返品、返金及びその他の類似義務に係る義務の測定。

米国会計原則の他の領域における、重要な見積もり及び判断の行使に関連する会計処理に対するものと同様の方法で、事業体は、当初収益見積もりを改訂する必要がある可能性がある。したがって、有効な内部統制、及びその見積もりの根底にある仮定及び判断をサポートする文書を事業体が保持することは、特に重要となる。変動対価の見積もりの変動により生じる、期間外の(out-of-period)収益に関する開示（即ち、稼得される実際の収益が、当初見積りよりも過大又は過小であるか否か）は、利害関係者（例えば、投資者及びアナリスト）からの注目を集めがちである。これは、完全な事後判断(20/20 hindsight)を使用するアナリスト及び投資者は、会社の収益見積もりの実現可能性を判断するために、見積もりを実施する当該会社による能力、及びその関連コントロールを強調するからである。

契約残高(契約資産及び負債)

特定の状況下で、事業体は契約資産及び負債を認識することをガイダンスによって要求されるため、新規収益基準には、当該契約残高に関連する開示規定が追加されている。

要求される情報は、契約資産及び負債のロールフォワードと同等である(即ち、当該基準は、期首及び期末残高のみならず、当該残高の重要な増減の開示を要求している)。重要な増減の開示は、当該期間において充足された履行義務、並びに期間外収益から生じる定性的及び定量的情報を含むことになる(例えば、変動対価の見積りの変動)。しかしながら、当該基準は、特定の様式を規定していないため、表示は、純然たるロールフォワードの形式、又は文章、若しくは他の様式なる可能性がある。

契約残高に関連する開示規定—特に、期間外収益捕捉に適用される—に準拠するため、事業体は、以下の情報を識別及び追跡するプロセス及びコントロールを開発する必要がある可能性がある。

- 履行義務の充足時期(上述の、[履行義務\(残存履行義務を含む\)](#)を参照のこと)。
- 契約残高に影響を与える可能性がある、支払条件。
- 契約残高に影響を与える可能性がある取引。例えば、企業結合又は分割。
- 見積りの重要な変更(上述の、[重要な判断および見積り](#)で議論されている)。
- 事業体が、従来追跡できなかったその他の情報。

収益の分解

事業体は、ASC606-10-50-2²における、当基準による全体的分解原則を検討しなければならない。ASC606-10-50-2におけるガイダンスは、集約又は分解の方法も、開示の形式又は様式を規定していないが、収益情報の集約又は分解は、「有用な情報は、多くの重要性のない詳細を含めることにより、又は大幅に異なる特性を有する項目を集約することにより、曖昧にされない」ために実施されるべきである、と言及している。より具体的には、新規基準は、顧客との契約の分解に係るガイダンスを含んでいるため、(1)収益及びキャッシュ・フローがどのように経済的要因の影響を受けるかを描写する区分に収益を分解すること、及び(2)分解された収益と、それぞれの開示されたセグメントの収益情報との間の関係を理解するための十分な情報を提供すること、が必要となる。

例えば、新規基準により、最低限、(1)製品とサービスに関する収益、及び(2)一時点で認識されるものと一定の期間にわたり認識される収益に係る契約、を開示することが必要である。さらに、分解された収益開示とセグメント開示の「調整」において、事業体は以下の要素を検討することになるであろう。

- 財又はサービスのより広い区分。
- 顧客の種類。
- 事業体の財およびサービスが販売される、地理的地域及び市場。
- 最高経営意思決定者によりレビューされる情報。
- 事業体による他の外部コミュニケーションにおける開示。

新規基準の分解原則適用に関する、規定された様式又は方法が存在しないため、開示は、事業体特有のものとなるであろうし、したがって、会社は、分解の適切な水準判定に当たり、相当程度の判断を行使する必要があるであろう。結果的に、事業体が、どのような情報が、投資者、貸付者、及び規制主体等、主要利害関係者に対して有用であるか、並びにどのような表示形式(例えば、表又は文章)が、開示原則達成に当たり、より有効であるかを判定することが重要となろう。

² FASB Accounting Standards Codification Topic 606, *Revenue From Contracts With Customers*.

次のステップ

暦年事業年度末を有する、公開ビジネス事業体に関しては、新規収益基準が発効するまで、一年未満しか残されていない。加えて、多くの会社は、当該基準の認識及び測定ガイダンスを導入するために、多くのなすべき作業を未だ有しており、それを実施するには、僅かな時間しか残されていない。したがって、事業体は、当該基準による認識及び測定原則の導入と同時に、開示規定を、待つのではなく評価することが推奨される。

会社が、各開示規定を分析することにより、重要性、適合性、必要とされるであろう情報、その情報の入手方法、及び開示の作成及びレビューに関して必要とされるコントロール、並びに関連基礎データが考慮されなければならない。会社は、開示規定の一部(例えば、履行義務及び変動対価の見積もりに関連する情報)に準拠するために、類似の情報(又は類似源泉からの情報)を利用することができるため、当該情報収集のための包括的戦略を開発し、その収益「ストーリー」を効果的かつ効率的に説明する開示原稿を起草しなければならない。

登録

デロイトの Accounting Services Department 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・トウシュートマツ 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 9,400 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/about) 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、リスクアドバイザリー、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 Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters” を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、Facebook、LinkedIn、Twitter もご覧ください。

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・トウシュートマツ 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。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は 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。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2017. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.