



米国会計関連情報 最近の論点 FASB/IASB—顧客との契約から生じる収益

FASB/IASB(以下「両ボード」)は、2014年5月28日、顧客との契約から生じる収益に関する財務報告規定を改善するとともに、両基準のコンバージェンスを目的として、新しい会計基準を公表した¹。両ボードは、最終基準書の策定の過程で、ディスカッション・ペーパーと2通の公開草案を共同で公表し、寄せられたコメントやアウトーチ活動によるフィードバックを検討するとともに、多くの単独または共同会議を開催して、基準書の主要な論点を再審議した²。

新基準は、「企業は約束した財またはサービスの顧客への移転を描写するように、財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で収益を認識する」ことをコア原則としている。両ボードは、5つのステップから構成される収益認識モデルと、それに関する適用指針を策定した。これにより、U.S. GAAP及びIFRSの現行の収益認識ガイドラインのほとんどは差し替えとなる。

両ボードは、新基準が以下の点でIFRS及びU.S. GAAPの両方を改善すると考えている。

- 現行の収益認識ガイドラインにおける不整合及び欠点を取り除く。
- 収益認識に関する論点に対処する、より堅牢なフレームワークを提供する。
- 開示規定の改善により、より有用な情報が提供される。
- 収益認識の規定数を削減し、財務諸表の作成を簡素化する。

【背景】

新基準により、U.S. GAAP及びIFRSの収益に関する現行のガイドラインに代わる、新しいフレームワークが示される。現行のU.S. GAAPには特定の業種または取引のための規定があり、一部のIFRS適用企業は、これらをIFRSに明確なガイドラインがない場合に用いていたが、このような規定は、今後はなくなることになる。

新基準は、財務諸表利用者の理解に資するために、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュフローの性質、金額、時期及び不確実性について、定性的及び定量的な情報の開示を求めている。

1 FASB ASU第2014-09号「顧客との契約から生じる収益」2014年5月28日。www.fasb.org より入手可能。IASB IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

2 FASBディスカッション・ペーパー「顧客との契約についての収益認識に関する予備的見解」2008年12月19日。FASB会計基準書アップデート(Accounting Standards Update, ASU)案「顧客との契約から生じる収益」2010年6月24日。FASB ASU案(改訂版)「顧客との契約から生じる収益」2011年11月14日。いずれも www.fasb.org より入手可能。IASBディスカッション・ペーパー「顧客との契約についての収益認識に関する予備的見解」2008年12月。公開草案「顧客との契約から生じる収益」2010年6月。再公開草案「顧客との契約から生じる収益」2011年11月。いずれも www.ifrs.org より入手可能。

新基準は、収益をいつ、いくらで認識するのかを決定するため、5つのステップによる収益認識モデルを定めている。このモデルによれば、企業は、財またはサービスの支配を顧客に移転した時点で(または移転するに従い)、企業が権利を得ると見込んでいる金額で収益を認識しなければならない。特定の要件が満たされるか否かにより、企業は以下のいずれかの方法で収益を認識する。

- 一定の期間にわたり収益を認識
企業の履行を描写する方法で収益を認識する。
- 一時点で収益を認識
財またはサービスの支配を顧客に移転した時点で収益を認識する。



新基準には、製品保証やライセンスの取扱いを含む14の適用指針が含まれている。また、新基準は、棚卸資産など他の会計基準書で扱われるものを除き、契約を獲得または履行するために発生したコストをどのような場合に資産化するかに関するガイダンスも提供している。

新基準により収益認識の時期及び金額がほとんど変更されない企業もあるかもしれない。しかし、そのような結論に至るためには、新しい会計モデルを充分に理解し、個々の取引への適用について分析する必要がある。

新基準は、U.S. GAAPを適用する公開企業及び特定の非営利企業については2016年12月16日以降開始する事業年度から³、IFRSを適用する企業については2017年1月1日以降開始する事業年度から、それぞれ適用される。IFRSについてのみ早期適用が認められる⁴。

³ 新基準は、取引所市場または店頭市場で取引されている、上場されているまたは相場がある有価証券を発行している(もしくはそのような有価証券のコンジット・ボンド債務者である)U.S. GAAPを適用する非営利企業についても2016年12月16日以降開始する事業年度から適用される。U.S. GAAPを適用するその他の企業はすべて、新基準の適用を1年遅らせることができる。

⁴ U.S. GAAPを適用するその他の企業はすべて、公開企業と同時に適用することができる。

新基準の影響は、業種により異なる。以下の表は、収益認識モデルのステップごとに、影響を及ぼす可能性の高い業種をリストアップしたものである。

	ステップ				
	1	2	3	4	5
航空宇宙・防衛	✓		✓		✓
アセット・マネジメント			✓		
建設			✓		✓
請負製造					✓
ヘルスケア(米国)	✓		✓		
ライセンス許諾者(メディア、ライフサイエンス、フランチャイズ)	✓*	✓			✓
不動産	✓	✓			✓
ソフトウェア		✓		✓	✓
電気通信(モバイル・ネットワーク、ケーブル)		✓		✓	

* 特に、ライフサイエンス

【主な影響】

一時点または一定の期間にわたる収益の認識

現在、工事進行基準や履行度合に基づく方法を現在用いている企業は、収益を一定の期間にわたって認識するか、一時点で認識するかを改めて判定する必要が生じる。現在、収益を一定の期間にわたって認識している企業は、進捗度の測定方法が変更となる場合がある。現在、収益を一時点で認識している企業は、今後一定の期間にわたって認識しなければならなくなる可能性がある。新しい要件を適用するために、企業は、履行義務の内容を評価し、その管轄地域で法的な強制力を有するかを考慮して契約条項を再検討しなければならない。

収益認識時期の前倒しまたは先送り

複数の構成要素、変動対価またはライセンスが含まれる取引について、収益認識時期が現行の会計処理と比較して早くなるか、または遅くなる可能性がある。主要な財務測定値や財務比率が変更される可能性があり、アナリストの予想、アーンアウト⁵、補償の取決め、契約条項等に影響が及ぶ可能性がある。

タックス・プランニング、借入財務制限条項、及び売上に基づくインセンティブ制度の見直し

新基準は、法人所得税の支払いのタイミング、管轄地域によっては配当支払能力、及び借入財務制限条項の遵守状況に影響を及ぼす可能性がある。収益、費用及び資産化されたコストの認識時期及び金額の調整によって法人所得税が変更されることから、タックス・プランニングの見直しが必要となる場合がある。また、企業の意図に引き続き合致するよう、従業員の賞与及びインセンティブ制度の見直しが必要となる場合がある。

販売及び契約締結プロセスの再検討

企業によっては、特定の収益水準を達成または維持するために、現行の契約条項及びビジネス慣行(例:販路)を再検討することが考えられる。

ITシステムの更新

新基準により、新しく要求されるデータ(例:収益取引の見積りや開示の裏付けに用いるデータ)を入手する必要が生じる場合がある。新基準を遡及適用する場合、新しいシステムやプロセスを早期に導入したり、移行期間中に旧システムを並行して走らせたりする必要が生じる場合がある。

新たな見積り及び判断の必要性

新基準により、新しい見積りや判断の要件が導入されたことから、収益の計上金額及び認識のタイミングが影響を受ける。判断及び見積りは更新する必要があり、また当初認識後の期間に見積りの変更が生じた場合は、財務諸表をさらに調整しなければならなくなる可能性がある。

会計プロセス及び内部統制の見直し

情報が見積り及び判断に関連する場合は特に、その情報を発信源の近辺(例:経営幹部、販売部門、マーケティング部門、事業開発部門)で入手し、適切に記録するプロセスが必要となる。このような情報の網羅性及び正確性を確保するための内部統制についても(以前に収集されていなかった場合は特に)検討する必要がある。

新しく要求される広範囲にわたる開示

新しい開示項目の作成には時間がかかり、また要求される情報を得るために、追加的な労力やシステムの変更が必要となる場合がある。企業の機密情報についても免除規定はない。

⁵ (訳者注) アーンアウトとは、企業買収時に对価を一括で支払わず、一定の条件を付して分割払いとした場合の支払義務をいう。

利害関係者とのコミュニケーション

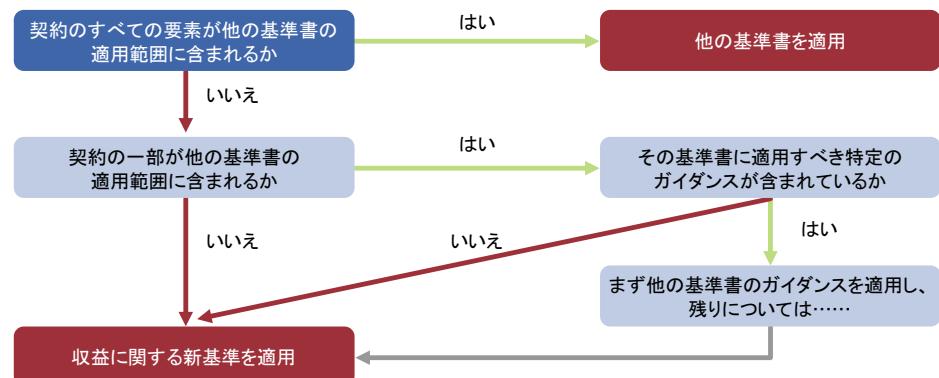
投資家やその他の利害関係者が、新基準適用前に、新基準がビジネス全般に及ぼす影響について関心を寄せることが考えられる。主な関心の対象として、財務数値への影響、新基準の適用コスト、ビジネス慣行の変更案、移行措置の選択、(IFRS適用企業、並びに公開企業及び特定の非営利企業を除くU.S. GAAP適用企業については)早期適用の有無が挙げられる。

【新基準の適用範囲】

新基準は、顧客に財またはサービスを引き渡す契約に適用される。ただし、以下の契約には適用されない。

- リース契約
- 保険契約⁶
- 金融商品に関する特定のガイダンスの適用範囲である権利または義務(例:デリバティブ契約)
- 保証(製品保証及びサービス保証を除く)(U.S. GAAPのみ)⁷
- 同業他社との非貨幣性の交換取引で、交換の当事者以外の顧客への販売を容易にするためのもの

顧客との契約は、その一部が新基準の適用範囲となり、別の一部が他の会計基準の適用範囲となる場合がある(例:設備のリースとリースした設備の修繕維持に関する契約、預金サービスと財務管理サービスが付された金融サービス契約)。



新基準の一部(例:契約の識別、取引価格の算定及び支配の移転時期の決定)は、企業の通常の活動のアウトプットではない、無形資産及び有形固定資産(不動産を含む)の売却にも適用される。協力者または共同事業者との契約については、相手方が顧客である場合または関連する強制力のあるガイダンスがないと企業が判断する場合にのみ、新基準の適用範囲に含まれる。

⁶ FASBの収益認識基準においては、保険企業が発行する保険契約を適用除外としている。それらの保険契約は、FASB ASC Topic 944「金融サービス-保険」の適用範囲である。

⁷ FASBの収益認識基準は、FASB ASC Topic 460「保証」の適用範囲に含まれる保証を適用除外としている。

新基準は、個別の契約に適用した場合と比較して著しく差異が生じない場合に、類似する契約のポートフォリオに本基準を適用することを認める実務上の簡便法を定めている。

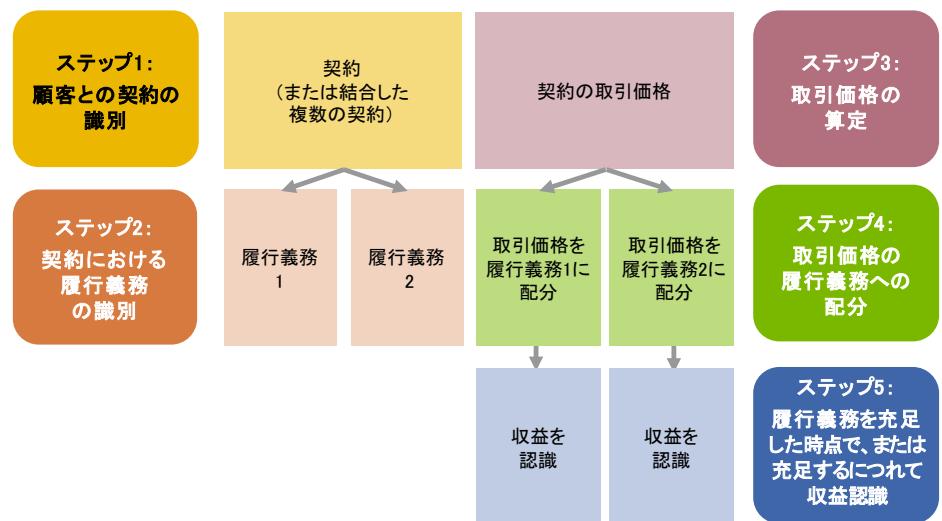
実務への影響

ポートフォリオ・アプローチにより、適用実務がどの程度軽減されるかは不明瞭である

ポートフォリオ・アプローチは、新基準を個々の契約ベースで適用するよりもコスト対効果が高くなる可能性もある。ただし、性質がどのように類似していればポートフォリオを構成するか(例: 提供物、期間または地域の差異の影響)、どのような場合にポートフォリオ・アプローチが適切であるか、またポートフォリオの会計処理に必要なプロセス及びコントロールの策定にどの程度の労力が必要か、については定かではない。

【5つのステップ】

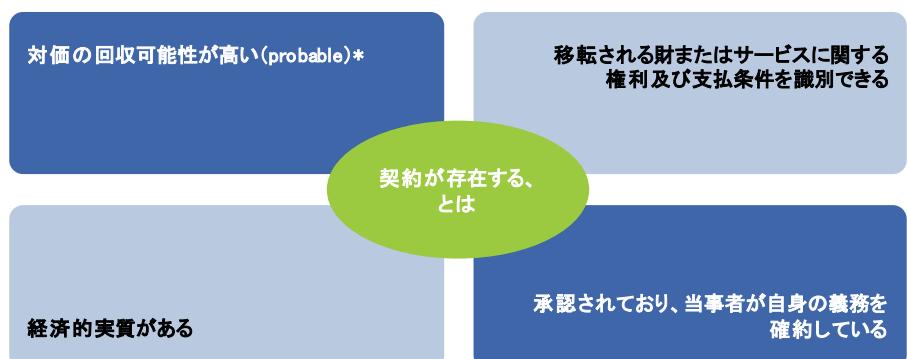
コア原則によれば、企業は、財またはサービスの顧客への移転を描写するように、財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映した金額で、収益を認識しなければならない。この原則を達成するために、新基準は5つのステップを定めている。



ステップ1—顧客との契約の識別

重要な影響を受ける可能性がある業種:航空宇宙及び防衛、ヘルスケア(米国)、ライフサイエンス、不動産

新基準では契約を、強制可能な権利及び義務を生じさせる2者以上の当事者間の合意と定義している。強制力とは法的なものであるが、契約は文書による場合に限定されず、口頭による場合や企業の慣習的なビジネス慣行により暗示される場合もある。要件を満たす2つ以上の契約は、結合し、顧客との単一の契約として会計処理する。顧客との契約とは、以下の要件のすべてを満たす契約をいう。



* 「probable」という文言の意味がIFRSとU.S. GAAPで意味が異なるため、指標の内容も相違する。

契約開始時に上記の要件のすべてを満たした契約については、事実及び状況に重要な変更が生じる兆候がない限り、その存在について再評価しない。

実務への影響

回収可能性は契約が存在するか否かの判断基準の1つとなる

現行基準においては、企業は通常、収益を認識するか否かを判定する際に回収可能性を評価する。これに対して、新基準においては、顧客の能力と意図を考慮し(期日到来時にその対価の金額を支払う能力が顧客にあるかの評価を含む)、契約開始時に企業が権利を有すると見込まれる対価を回収する可能性の程度が「probable」であるならば、収益認識モデルを適用する。これは、回収に問題のある契約に収益認識モデルを適用し、収益と同時に多額の減損損失を認識することとならないようにするためである。ほとんどの業種において、回収可能性が新しく契約存在の判断要件の1つとなったことによる現行の実務への著しい影響はないと考えられる。

設例一不動産を売却する契約の有無の判定

不動産を売却する当事者間の合意について、企業Xは以下の要素を考慮して契約の有無を評価する。

- 買手が利用可能な財務資源
- 契約に対する買手の確約(買手の事業に対する不動産の重要性に基づき判断できる場合がある)
- 類似の状況下において、契約や買手が類似するケースに関する売手の過去の経験
- 売手による契約上の権利の行使の意図
- 支払いに関する契約条項

X社が権利を有すると見込まれる金額を回収する可能性が高くないと結論付ける場合、収益は認識しない。そのかわりにX社は、契約の存在前に受け取った対価に関する新しいガイダンスを適用し、現金受取額を預り金として負債に当初認識することになる可能性が高い。

次のステップ

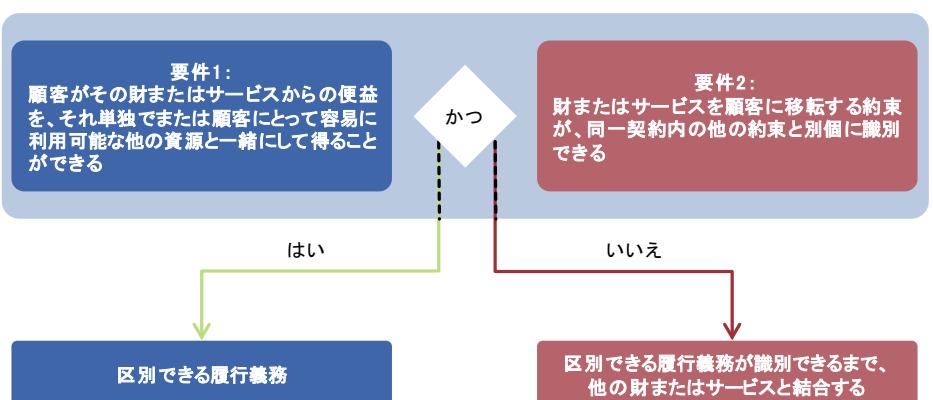
企業はその管轄地域で法的な強制力を有するかを考慮して、すべての契約の契約条項を詳細に見直し、新基準のもとで契約が存在するか否かを評価することが必要となる。

契約を分析し、信用リスクの評価方針を策定するのに、機能横断的なプロジェクトチーム(例:財務報告、法務、信用リスクの監視)の組成が役立つ場合がある。

ステップ2—契約に含まれる履行義務の識別

重要な影響を受ける可能性がある業種:ライセンス許諾者、不動産、ソフトウェア、電気通信

顧客との契約を識別した後は、その契約に含まれる、財またはサービスを移転する個々の約束を識別する。約束は、約束した財またはサービスが区別できる場合に、履行義務を構成する。以下の要件の両方を満たす場合には、約束した財またはサービスは区別できる。



新基準には、上述の要件を満たすか否かを判定する際に役立つ追加的なガイダンスが含まれている。履行義務を別個に識別するかを検討するための指標には、以下の項目が含まれる。

- 企業は、契約に含まれている財またはサービスを束ねるための重要なサービスを提供していない。
- 財またはサービスは、契約に含まれる他の財またはサービスを大幅に修正またはカスタマイズしない。
- 財またはサービスは、契約に含まれる他の財またはサービスに著しく依存しておらず、相互関連性も著しく高くない。

一連の区別できる財またはサービスが実質的に同一であり、顧客への移転パターンが同一である場合(例: 固定のエネルギー供給契約)、それらの一連の区別できる財またはサービスは、単一の履行義務を構成する。

実務への影響

財またはサービスが分離される(または結合される)頻度が高くなる

要件1は現在も広く用いられている。要件2は新しい概念であり、契約上約束した財またはサービスについての概念の転換が必要となる。現行実務と比較して、より多くの財またはサービスが、契約内の他の財またはサービスから分離されることになる場合がある。反対に、契約内の他の約束した財またはサービスとの相互関連性が著しく高いために、現行実務では顧客にとって独立した価値を有するため別個とされている財またはサービスを、結合させることになる場合もある。

ソフトウェアのうち未提供の要素を提供済みの要素から区分するために、売手固有の客観的な証拠(vendor-specific objective evidence, VSOE)を有することを求める規定を現在適用しているU.S. GAAP適用企業にとっては、取決めのうち提供済みの要素にかかる収益を未提供の要素にかかる収益と区分して認識することが容易になる。

約束を区分して識別できない場合

現行のU.S. GAAPのソフトウェアに関する収益認識ガイダンスは、未提供の要素が、提供済みの要素の機能にとって「必要不可欠である(essential)」場合、そのソフトウェアとそれに関連するサービスを单一の会計単位として取り扱うことを明記している⁸。新基準で用いられている「相互依存性が著しく高い(highly dependent)」及び「相互関連性が著しく高い(highly inter-related)」という文言が、ソフトウェア契約に関する現行のU.S. GAAPで用いられる「機能にとって必要不可欠である(essential to the functionality)」という文言と同じであるか否かは不明確である。

⁸ FASB ASC Subtopic 985-605「ソフトウェアの収益認識」www.fasb.org より入手可能。

設例一履行義務の識別

企業Yは家屋を建築する契約を顧客と締結しており、そのプロセスには、多数の財及びサービスが必要である。顧客は、容易に利用可能な他の資源と一緒にすることで、個々のブロックや窓から便益を得ることができるため、それらは通常、要件1を満たす。ただし、Y社は個々のブロックや窓を統合して単一の結合されたアウトプット(=家屋)とするサービスを提供しているため、これらの財は通常、要件2を満たさない。したがって、家屋を建築するのに用いた財及びサービスは、結合して単一の履行義務として会計処理する。

対照的な例として、企業Zはライセンスを付与するとともに、ある薬に関して特定地域において共同で販売促進活動を行う契約を顧客と締結している。このライセンスの使用は、共同での販売促進活動に著しく依存しておらず、また販売促進活動との相互関連性も著しく高くないため、単一の履行義務とみなされる。これは、共同での販売促進活動は第三者からも提供可能であり、またライセンスは販売促進活動がなくても使用可能なためである。

次のステップ

企業は、複数の財またはサービスを引き渡す契約について、新しい収益認識モデルにおいて、どの財またはサービスを他と区別して会計処理するかを判断することが必要となる。企業によっては、単一の履行義務として会計処理するための指標である、統合、カスタマイズまたは相互関連性の程度について、一定の目安を設定することが有用な場合がある。

ステップ3—取引価格の算定

重要な影響を受ける可能性がある業種:航空宇宙及び防衛、アセット・マネジメント、建設、ヘルスケア(米国)

取引価格とは、財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額である。この金額を算定する際に、企業は複数の要因を検討する。

変動対価(及び収益認識累計額の制限)

期待値または最も発生可能性の高い金額を見積る。ただし、認識した収益の戻入れのリスクを考慮する

顧客に支払われる対価

企業は顧客に支払われる対価が、取引価格の減額と、区別できる財またはサービスに対する支払いのいずれ(またはこれらの組合せ)であるかを判定しなければならない

現金以外の対価

現金以外の対価は、合理的に見積ることができる場合は公正価値で測定する。合理的に見積ることができない場合は、当該対価と交換に顧客に移転することを約束した財またはサービスの独立販売価格を用いる

取引価格を
検討する際に
考慮すべき事項

重要な財務要素

契約の財務要素が重要である場合、企業は貨幣の時間価値を反映するように、約束した対価の金額を調整する

なお、ロイヤルティのように知的財産のライセンスから生じる販売または使用に基づく報酬については例外規定が設けられている。新基準においては、これらの報酬の見積りを取引価格に含めることはできず、次のうち、いずれか遅い方で認識する。

- その後の販売または使用が行われた時点
- ロイヤルティが関連する履行義務の全部または一部が充足された時点

この例外規定は、知的財産のライセンスにのみ適用される。

取引価格を算定する際には特に、変動対価と重要な財務要素について考慮する必要がある。

変動対価(及び収益認識累計額の制限)

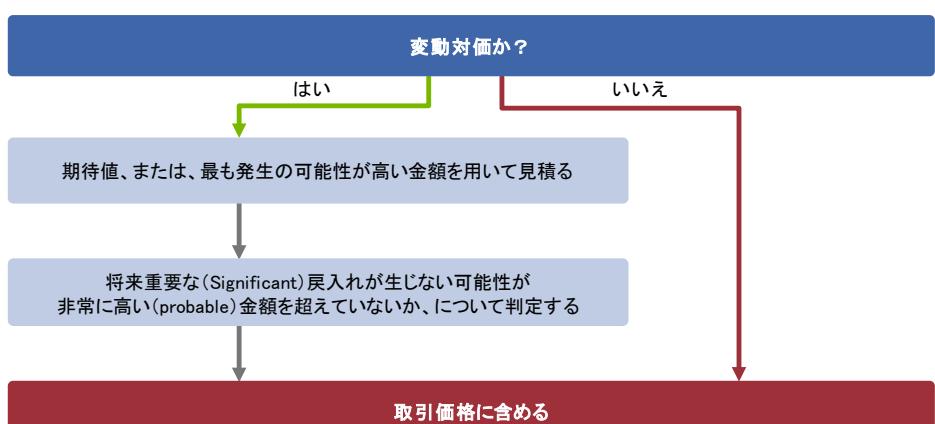
値引き、クレジット、価格調整、返金、業績ボーナス(またはペナルティ)等がある場合には、取引価格が変動する可能性がある。変動対価の金額は、事実及び状況により、期待値または最も発生の可能性が高い金額の、いずれかより適切な方法を用いて見積ることが求められる。

ただし、取引価格に含めることができる変動対価の金額は、重要な(significant)戻入れ(すなわち、収益認識累計額の重要な下方修正)がその後に生じない可能性が「非常に高い(probable)⁹」範囲までである。

この制限の適用の要否及び制限の程度を判定するために、企業は以下の事項の両方を考慮する。

- 不確実な将来の事象から生じる収益の戻入れが発生する可能性
- 不確実な事象が発生した場合に生じる戻入れの重大さ(magnitude)

収益認識累計額の制限に関する検討は、報告日ごとに更新する必要がある。以下のフローチャートでは、取引価格に含める変動対価(知的財産のライセンスから生じる、販売または使用に基づくロイヤルティを除く)の金額の算定方法のイメージを示している。



実務への影響

変動対価の金額の見積りが収益認識のタイミングに影響を与える可能性がある

現行基準では、企業は、対価の金額を信頼性をもって測定できるか、または金額が確定しているか決定可能であるか(すなわち、対価の認識が認められるか認められないか)を判定している。これに対して新基準では、収益を認識することを認めないのでなく、制限する。その結果、変動対価の見積りと収益認識累計額の制限の適用により、企業によっては収益が従来よりも早く認識される可能性がある。

⁹ IFRSでは50%超の「probable」よりも高い可能性を意味する「highly probable」という文言を、U.S. GAAPで用いられる「probable」と同じ意味で使用している。

設例一 変動対価の認識のタイミング

企業Rは販売業者を通じて製品を販売する契約を有している。

- 販売業者は、その製品を販売できなかった場合に企業Rに製品を返品できる権利を有している。
- R社は現在、その販売業者が製品を最終消費者に販売した時点で収益を認識している(すなわち、セル・スルー)。

新基準においては、R社は、返品されない可能性が高い製品数(過去の経験に基づいて見積る)に基づき、現行よりも早い販売業者への販売時に収益を認識する可能性がある。

対照的な例として、企業Mは、業績連動報酬を受け取る権利を有するアセット・マネジメント契約を締結している。M社は、市場指標と比較したアセット・マネジメント契約の業績に基づく報酬が、履行期間における市場の変動により重要な戻入れのリスクにさらされていると結論付ける可能性がある。この場合、アセット・マネジャーが履行期間の末日より前に、収益認識累計額の重要な戻入れが発生しない可能性が高いと判定するケースを除き、M社は履行期間の末日まで収益を認識しない可能性が高い。

重要な財務要素

契約に重要な財務要素が含まれる場合は、契約の取引価格を見積る際に、約束した対価の金額を調整する。この調整は、財またはサービスの支配獲得時点で支払うと仮定した場合の現金販売価格を反映した金額で収益を認識することを目的とするものである。この際に適用する割引率は、企業が契約開始時に当該顧客と別個のファイナンス取引を行ったとした場合に適用されるであろう利率である。この調整は、支払いが履行義務を充足する前であっても後であっても行う必要がある。

新基準は、契約に重要な財務要素が含まれるか否かを判断するための指標を定めている(例: 約束した対価と販売価格との差異がファイナンス以外の理由により生じていることなど)。ただし、支払いを受ける時期と約束した財またはサービスの移転時期との間の期間が1年以内となることが見込まれる場合には、貨幣の時間価値の影響を対価に調整する必要はない(実務上の簡便法)。

実務への影響

重要な財務要素に関する計算が複雑となる可能性がある

契約を評価して財務要素が含まれるか否かを判定することにより、重要な財務要素を有する契約(例: 長期の建設及び製造に関する契約)の収益認識額が影響を受ける可能性がある。多くの企業は、前払いが重要な財務要素に該当するか否かを初めて検討することになる。一定の期間にわたって充足される長期契約、または複数の履行義務からなる契約の場合、この計算は特に複雑となる可能性がある。長期契約において留保金(すなわち、契約価格のうち、履行の完了または合意された一定の時期まで支払いが保留される部分)がある場合は、支払期間がファイナンス目的以外の必要性により定められているため、重要な財務要素には該当しないと結論付けられる可能性がある。

設例ー重要な財務要素の調整

企業Mは、設備を対価100で顧客に移転する契約を有している。契約条件によれば、対価は、設備が顧客に移転する2年前に支払われる。M社は新基準の指標を適用し、契約に重要な財務要素が含まれると結論付ける。M社は、対価の受領時に契約負債を100で認識し、利息費用10を、M社と顧客の間で別個に財務取引を行った場合に用いられるであろう利率に基づき、2年間にわたって認識する。M社は、設備の支配が顧客に移転した時点で110の収益を認識する。

次のステップ

企業は、収益認識累計額の制限が適用されるか否か、及び適用される場合はその制限の程度を決定するために、変動対価を含む契約を評価し、関連するデータを分析することが必要となる。変動対価の見積り及び収益認識累計額の制限の適用を契約期間にわたって更新するプロセスも必要となる。

契約に重要な財務要素が含まれるか否かを判定し、実務上の簡便法を適用するか否かを決定した後に、企業は重要な財務要素の識別と必要な調整額の計算が、現行のシステムで可能か否かを評価することが必要となる。

ステップ4ー取引価格の履行義務への配分

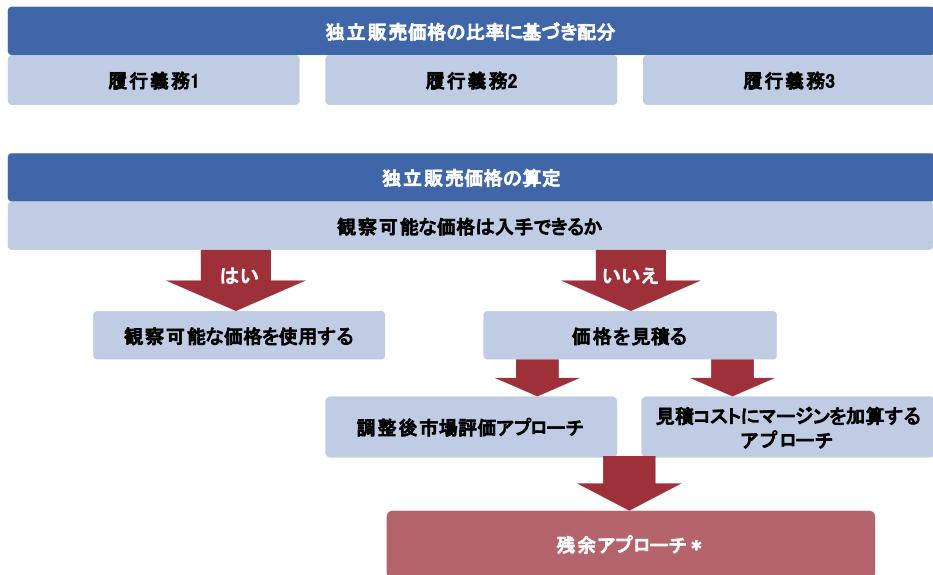
重要な影響を受ける可能性がある業種:ソフトウェア、電気通信

通常、ステップ3により算定した取引価格は、各履行義務の基礎となる財またはサービスの独立販売価格の比率によって各履行義務に配分される。

独立販売価格の最善の証拠は、財またはサービスを、同様の状況にある顧客に別個に販売すると仮定した場合の観察可能な財またはサービスの価格である。独立販売価格が直接的に観察できない場合には、企業はそれを、以下のいずれかの方法で見積らなければならない。

- 財またはサービスを販売する市場を評価し、その市場において顧客が支払うであろう価格を見積る方法
- 見積コストに適切なマージンを加算する方法
- 取引価格の総額から、契約に含まれる他の財またはサービスの観察可能な独立販売価格の合計額を控除する方法(特定の状況においてのみ適用可能)

次の図は、新基準に含まれる独立販売価格の見積りについて図示したものである。



* 残余アプローチは、企業が販売する価格が顧客によって大きく異なる場合、または独立して販売したことがなく価格が確立していない場合にのみ使用できる。

特定の要件を満たす場合、値引きまたは変動対価は、単一または複数の(ただし、すべてではない)区別できる財またはサービスに配分することができる。

実務への影響

独立販売価格を見積るのが容易ではない場合がある

企業が識別する履行義務に、それまでに独立販売価格を決定していなかったものが含まれることも考えられる。現在、U.S. GAAPのVSOEを用いている企業は、新基準により、独立販売価格の決定方法がより柔軟になる。観察可能な価格がなく、独立販売価格を見積るために信頼性のある情報が入手できない場合(例:ライセンスの値付けに著しい変動性があるソフトウェアの売手)は、残余アプローチによりライセンスの独立販売価格の最善の見積りが得られる場合がある。著しい変動性がある、または不確実であるために残余アプローチが適用される可能性がある履行義務は、引渡済みの項目に限定されない(すなわち、逆残余アプローチが適切な場合もある)。

設例－残余アプローチの適用

企業Sは、ソフトウェア製品とその製品についての契約後のカスタマー・サービス(post-contract customer support, PCS)を販売する契約を有している。類似の状況で類似の顧客に別個に販売した場合のサービスに基づき、PCSの独立販売価格は観察可能であり、その価格幅は現行のU.S. GAAPにおけるVSOEを構成するほど狭くはないものの、当該観察可能な価格の変動性は著しく高くはない。他方、ソフトウェアは別個に販売されておらず、過去の取引に基づくとその販売価格は変動性が著しく高い。したがって、S社は残余アプローチを適用し、ソフトウェアの独立販売価格を、取引価格の総額からPCSの独立販売価格を控除して見積る。この場合、値引きはソフトウェア製品に配分する。

次のステップ

企業は、財またはサービスについて観察可能な独立販売価格があるか否かを検討しなければならない。観察可能な独立販売価格がない場合、独立販売価格の見積方法を検討し、それらの見積りに必要なプロセス(例:市場及びコストに関するデータの収集)の策定を開始しなければならない。独立販売価格に基づき取引価格を配分する現行のシステム及びプロセスの変更を検討することが必要となる場合もある。

ステップ5—履行義務の充足(一時点または一定の期間)と収益認識

重要な影響を受ける可能性がある業種:航空宇宙及び防衛、建設、請負製造、ライセンス許諾者、不動産、ソフトウェア

企業は、財またはサービスの支配を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に(または充足するにつれて)収益を認識する。支配の移転パターンには、一時点における移転と、一定の期間にわたる移転の2つがある。企業はまず、支配を一定の期間にわたり顧客に移転するか否かを、以下の要件に基づき判定する。

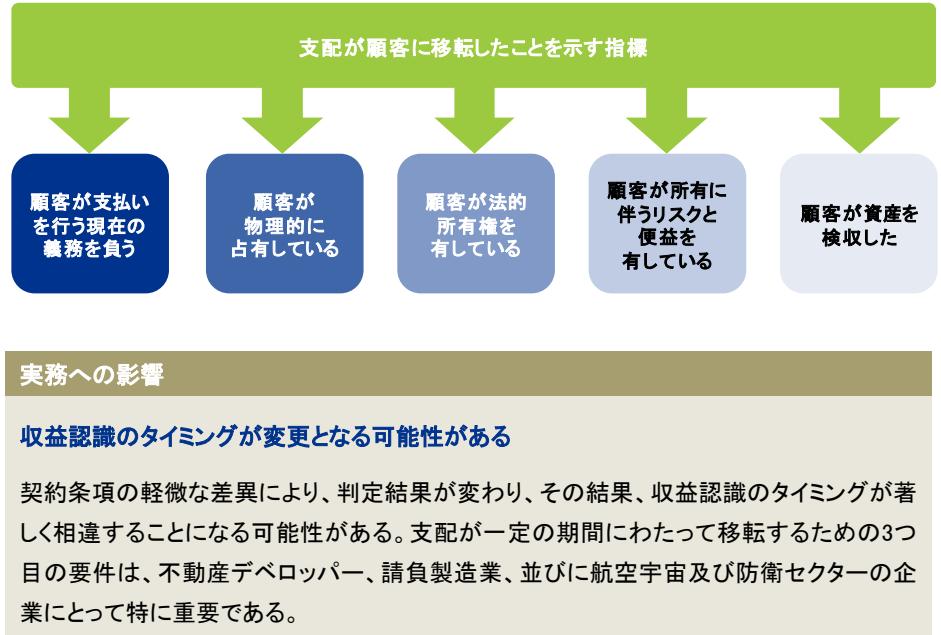
	要件	想定される取引の例
1	企業の履行について、履行による便益を顧客が受け取り、同時にそれを消費する。	経常的に、または反復して実施されるサービス
2	企業の履行により、資産が創出または増価し、かつ、資産の創出または増価について顧客がその資産を支配する。	顧客の敷地内における資産の建設
3	企業の履行により企業にとって他に転用できる資産が創出されず、現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有する。	その顧客のみが使用できる特殊仕様の資産の建設、または顧客の注文に基づく資産の建設

これらの要件のうち1つまたは複数が満たされる場合、企業は履行の程度を最も良く描写する方法を用いて収益を一定の期間にわたり認識する。進捗度の適切な測定方法には、アウトプット法(例:達成した成果の評価、製造した単位に基づく方法)またはインプット法(例:発生コストや労働時間に基づく方法)がある。進捗度の測定の目的は、財またはサービスを顧客に移転する企業の履行を描写することにある。

企業の履行により生産される仕掛品または製品を顧客が支配しており、かつそれが多額である場合には、引渡し単位または製造単位等に基づくアウトプット法を用いると、進捗度が忠実に描写されないこととなる。これは、企業の履行状況のすべてが、アウトプットの測定に含まれないためである。

企業が発生コストに基づくインプット法を用いる場合は、未据付の資材及び契約の価格に反映されない企業の重要な非効率(例:廃棄原材料)に関する調整を検討することが必要となる。契約上重要である財について、その支配を顧客に移転したが、その財を後で据え付ける予定である場合、特定の要件を満たすならば、その財に係る収益をそのコストの範囲で認識し、マージンは認識しない。

収益を一定の期間にわたり認識するための3つの要件をいずれも満たさない場合には、財またはサービスの支配を顧客に移転した一時点で収益を認識する。



ライセンス

知的財産のライセンスについては、収益を一時点で認識するか、または一定の期間にわたって認識するかの判定に関して、別途、適用指針が定められている。ただし、ライセンスが、契約に含まれる他のすべての約束から区別できない場合には、ライセンスの適用指針を適用せず、収益認識モデルのステップ5に定められた一般規定を適用する。ライセンスが、契約に含まれる他のすべての約束から区別できる場合には、ライセンスに関する適用指針に従って、ライセンスにより何が顧客に引き渡されるのかを検討し、それによっていつ収益を認識するかを判定する。

ライセンスにより顧客に引き渡される対象	収益の認識時期
ライセンスが付与された一時点で存在する、知的財産の使用権	一時点
ライセンス期間にわたり存在する、知的財産へのアクセス権	一定の期間

企業が知的財産に引き続き関与し、その知的財産に重要な影響を及ぼす活動を実施するために、顧客にライセンス付与された知的財産がライセンス期間にわたって変化する場合、そのライセンスは、一定の期間にわたって顧客に移転する。知的財産が変化しない場合、顧客はライセンスが付与された一時点で支配を獲得する。

以下の要件をすべて満たす場合、ライセンスにより企業の知的財産へのアクセス権が付与される。

- 顧客が権利を有する知的財産に対して重要な影響を与える活動を企業が行うことが、契約により要求されるか、または、顧客が合理的に予測している。
- ライセンスで付与される権利により、顧客は、企業が知的財産に対して行う活動のプラス・マイナス双方の影響を直接受ける。
- 企業が行うそれらの活動は、顧客に財またはサービスを移転するものではない。

実務への影響

ライセンスから生じる収益認識のパターンが変更となる可能性がある

ライセンスが、知的財産の使用権を付与するものであるか、または知的財産へのアクセス権を付与するものであるかの区別は、新基準で新たに導入された概念である。収益認識の適切なパターンを決定する際に、ライセンスのどの特徴に焦点を当てるか、再検討が必要となる。要件の検討に際して判断の要素が大きくなると考えられる。検討の結果として、現行では一定の期間にわたって収益を認識していたライセンスを、一時点で認識することになる(または、一時点で認識していたライセンスを一定の期間にわたって認識することになる)可能性がある。

設例－知的財産の使用権を付与するライセンス

企業Xは、ソフトウェアのライセンスを3年間にわたって顧客に付与する(非排他的な)契約を有している。

ソフトウェアに対する顧客の権利は、X社の知的財産(すなわち、ソフトウェアプログラム)のアウトプットであり、有形資産に類似する。顧客はX社による追加的な履行なしに(ソフトウェアに対する)権利の使用方法及び使用時期を決定することができる。顧客は、顧客が権利を有する知的財産に著しい影響を及ぼす活動をX社が実施することを期待していない。したがって、このソフトウェアのライセンスは、X社の知的財産の使用権を、付与時の状態で一時点において提供するものであり、ソフトウェアのライセンスにかかる収益は、その時点で認識する。

設例－知的財産へのアクセスを付与するライセンス

対照的な例として、フランチャイズ運営者Yは、特定の地域内で出店する権利をフランチャイズ加盟者に付与するライセンス契約を締結している。店舗はY社の商標を冠し、フランチャイズ加盟者はY社の製品を10年間にわたって販売する権利を有する。契約条件によれば、フランチャイズ加盟者は固定の前払手数料を支払う。

フランチャイズ加盟者は以下の理由から、ライセンス期間のすべての時点において、Y社が所有する知的財産(その時々の状態にある)に対してアクセスできる。

- フランチャイズ契約によりY社は、製品の改善やマーケティング活動等により、商標の価値を維持することが要求される。
- 顧客は、Y社の活動によるプラス・マイナス双方向の影響を直接受ける。
- それらの活動により、財またはサービスが顧客に移転されない。

したがって、固定の前払手数料はフランチャイズ権の有効期間(10年)にわたって認識する。

次のステップ

企業は、新しい要件及びライセンスに関する個別ガイダンスに基づき、収益を一定の期間にわたって認識するか、一時点で認識するかを再検討する必要がある。新しい要件及び収益のタイミングの変更に合わせて、システム、プロセス及び内部統制を変更することが必要となる場合がある。

デザインの見直しや回避策(例:期末の調整)を通じ、どのような変更を報告システムに加えるべきかについても検討することが必要となる。

適用指針

新基準には、特定の項目に関して収益認識モデルの一般規定をどのように適用するかを説明するための適用指針も含まれており、前述のライセンスのほか、以下の論点が取り上げられている。

返品権付きの販売	収益認識モデルのステップ3に示されている変動対価及び収益認識累計額の制限に関するガイダンスを適用して、企業が対価を受け取る権利を得ると見込む金額で収益を認識する。 また、返品が見込まれる商品について、返金負債と資産を認識する。
製品保証	製品保証が以下のいずれかに該当する場合は、別個の履行義務として会計処理する。 <ul style="list-style-type: none"> ● 顧客が製品保証を別個に購入する選択権を有する場合 ● 製品保証の一部として追加的なサービスが提供される場合 それ以外の製品保証は、現行基準に従って会計処理する ¹⁰ 。新基準では、製品保証により顧客に追加的なサービスが提供されているか否かを評価する際に役立つ要因として、以下の事項を挙げている。 <ul style="list-style-type: none"> ● その保証が法律で要求されているか ● 保証対象期間の長さ ● 企業が履行を約束している作業の性質
本人か代理人かの検討	他の当事者の財またはサービスの支配が顧客に移転する前に、企業がその支配を獲得している場合は、企業の履行義務はその財またはサービス自体の提供であり、企業は本人として行動している。 新基準には、企業の履行義務が、財またはサービス自体を提供するものではなく、したがって、企業が代理人として行動していることを示す指標のリストが含まれている。
買戻条件	買戻条件が含まれる販売契約は、契約の内容及び条項により、返品権付きの販売、リースまたは融資契約として会計処理する。 買戻条件の取扱いの決定に際して、企業は以下の項目を検討する。 <ul style="list-style-type: none"> ● 買戻条件は以下のいずれであるか <ul style="list-style-type: none"> - プット・オプション(顧客の要請により企業が買い戻すため、顧客が支配を有する) - コール・オプションまたは先渡取引(企業が買い戻す義務または権利を有するため、企業が支配を維持する) ● 顧客がプット・オプション行使する可能性。検討に際しては、買戻価格及び顧客がプット・オプション行使する重要な経済的インセンティブを有するかを考慮する
その他の適用上の論点	以下の論点に関する適用指針も含まれている。 <ul style="list-style-type: none"> ● 一定の期間にわたって充足される履行義務 ● 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定方法

¹⁰ U.S. GAAP適用企業については、FASB ASC Topic 460「保証」 www.fasb.org より入手可能。IFRS適用企業については、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」。

	<ul style="list-style-type: none"> ● 請求済未出荷 (bill-and-hold) 契約 ● 委託販売契約 ● 顧客による検収 ● 追加の財またはサービスに関する顧客の選択権 ● 顧客の未行使の権利 ● 返還不能の前払手数料 ● 収益の分解開示
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

【契約コスト】

新基準は、契約の獲得に係る増分コストまたは履行に係るコストの会計処理についても規定している。

契約獲得コスト

契約を獲得していなければ発生しなかった増分コスト(例:販売手数料)は、それらのコストを回収できると見込まれる場合には資産化しなければならない。ただし、企業が認識することになる資産の償却期間が1年以内である場合には、そのようなコストを資産化せず、発生時に費用化することができる(実務上の簡便法)。

契約履行コスト

契約を履行するために発生したコストが他のガイダンス(例:棚卸資産、無形資産、有形固定資産)の適用範囲に含まれない場合は、次の要件のすべてを満たすときに限り、資産として認識する。

- 既存の契約または特定の予想される契約に直接関連していること
- 将来において履行義務の充足に用いられる企業の資源を創出するか、または増価すること
- 回収が見込まれること

以下の図は、資産計上できるコストと費用処理されるコストの例である。

✓ 他の要件を満たす場合に 資産計上する直接コスト	✗ 発生時に費用処理するコスト
直接労務費—例えば、従業員の賃金	一般管理費—ただし、契約に基づき顧客に明示的に請求可能な場合を除く
直接材料費—例えば、部材	充足した履行義務に関連するコスト
契約に含まれる履行義務の充足に直接関連するコストの配分—例えば、償却費や減価償却費	仕損じた材料費、労務費、またはその他の契約コスト
契約に基づき顧客に明示的に請求可能なコスト	充足していない履行義務と充足した履行義務のいずれに関連するコストかが区別できない場合における当該コスト
企業が契約を締結したという理由のみで発生したその他のコスト—例えば、外注費	

資産化した契約コストの償却及び減損

資産化した契約コストは、その資産に関連する財またはサービスの移転パターンと整合する方法で、規則的に償却し、状況によっては、減損テストの対象となる。償却期間には、予想される契約更新期間が含まれる。

実務への影響

資産化されるコストの金額が変動する可能性がある

契約を獲得するためのコストの資産化に関する規定により、現在、それらのコストを費用処理している企業の実務が変更される。この規定の適用は、特に契約条項や手数料構造が多様な契約を数多く有する企業にとって複雑となる。

新基準には、契約履行コストのうち、どのようなものを資産化するのかに関するガイダンス（ただし、網羅的ではない）が含まれている。U.S. GAAP及びIFRSのコストに関する現行のガイダンスにはほとんど変更はないが、現行のU.S. GAAPにおいて特定の履行コスト（例：セットアップコスト）を費用処理する会計方針を選択している企業は、新基準ではそれらのコストを資産化することが求められる可能性がある。

次のステップ

企業は、自社の現行実務と新基準のコストの会計処理に関するガイダンスとの相違の有無を評価する必要となる。契約獲得コストをこれまで別個に集計せずに発生時に費用処理していた企業は、新基準を適用し、移行に際して資産化すべきコストを算定するため、新しいシステム、プロセス及び管理の策定が必要となる可能性がある。

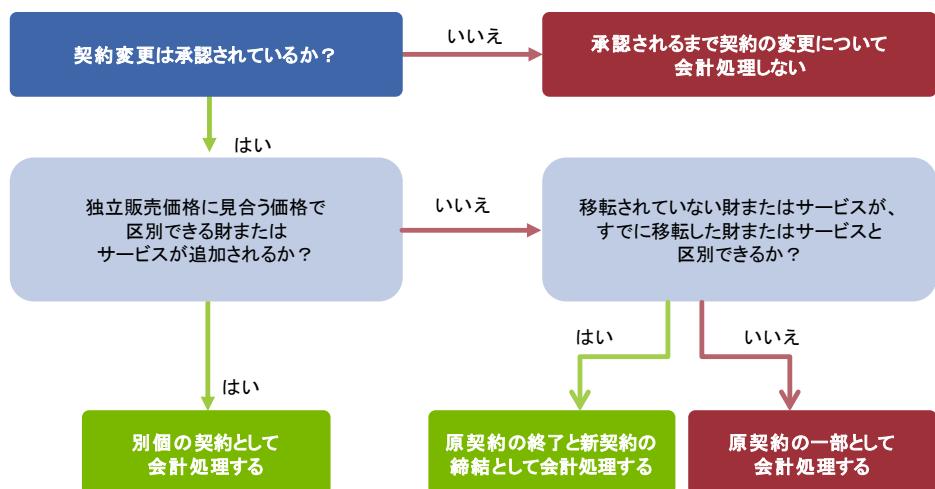
【契約変更】

契約変更とは、契約の範囲または価格(あるいはその両方)に関する変更をいう。契約変更は、契約当事者が、強制可能な権利及び義務を新しく発生させる変更または既存の権利及び義務の変更を承認した場合に存在する。

契約の識別の要件と同様に、契約の変更は、法的に強制可能でなければならない。契約変更是、以下の方法で承認することができる。

- 文書による承認
- 口頭での合意
- 慣習的な事業慣行により明示されるものとして

以下のフローチャートは、新基準における契約変更の会計処理方法を示したものである。



実務への影響

収益認識のタイミングが変更となる可能性がある

現在、契約変更に関するガイダンスは、工事契約または製造型の契約について存在するが、新基準においては、契約変更に関するガイダンスはすべての顧客との契約に適用される。既存の契約が変更となる場合、その変更が承認されているか否か、及び別個の契約として会計処理するか否かの評価が、すべての企業に求められる。この評価の結果により、収益認識のタイミングが影響を受ける可能性がある。

設例一建設工事の契約変更

企業Cは、顧客のための特殊仕様の客船を製造することに合意した。プロジェクトの半ばで、顧客は当初の計画を変更し、収容乗客数を増加させることを決定した。この変更は口頭で連絡され、追加の材料、設計サービス及び労働力の変更に関する書面での約束は交わされていない。C社は以前にもこの顧客のための特殊仕様の船を製造しており、要請された変更の内容から、発生したコストが合理的であるとC社が示せる限り、顧客はサービス及び原材料の増加分についてマージンを付して支払うことに合意している。

変更の範囲について顧客との正式な合意がなかったとしても、現行基準においては、工事契約及び特定の製造型の契約についてC社は、発生コストに合理的なマージンを加えた金額が契約価格の変更を通じて回収される可能性が非常に高い場合は、その金額を上限として収益を認識することができる可能性がある¹¹。

ただし、新基準においては、契約変更が承認されているか、または法的に強制可能なことをC社が示すことができるまで、収益を認識しない。顧客がデザインの変更を要求した場合には、これが該当するケースと、該当しないケースがある。

次のステップ

企業は、現行実務と新基準における契約変更に関するガイダンスとの差異の有無を評価する必要がある。契約の変更を継続的に識別及びトラッキングするのに、既存のシステム及びプロセスの変更が必要であると結論付けることになる場合も考えられる。

【表示及び開示】

契約資産及び契約負債の表示

契約資産または契約負債は、それぞれ以下の場合に認識する。

- 企業が財またはサービスの移転により義務を履行した場合
- 顧客が企業への対価の支払いにより義務を履行した場合



対価を受け取る無条件の権利は、売掛金として表示し、金融商品として会計処理する。

開示規定

新基準の開示規定の目的は、財務諸表利用者が、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュフローの性質、金額、時期及び不確実性を理解するのに役立つことである。

この目的を達成するために、新基準は、次の項目について、定量的な開示と定性的な開示の両方を要求している。

¹¹ FASB ASC paragraph 605-35-25-28 www.fasb.org より入手可能。

- 顧客との契約
 - 収益の分解
 - 契約資産、契約負債、契約コストの変動
 - 履行義務
 - 残存する履行義務に配分された取引価格
- 規定を適用する際の重要な判断及びその判断の変更
 - 履行義務の充足時期の決定
 - 取引価格及び履行義務への配分額の算定
- 顧客との契約の獲得または履行に係るコストから認識した資産

公開企業及び特定の非営利企業以外のU.S. GAAP適用企業については、一定の項目を軽減した開示を行うことも認められる。

期中財務諸表

U.S. GAAPを適用する公開企業及び特定の非営利企業は、期中期間においても新基準に従った定量的な開示を行わなければならない。これに対して、IFRS報告企業は、期中期間について収益の分解を開示しなければならないが、その他の項目の開示が必要かどうかについては、期中財務報告に関する一般的なガイダンスに従って判断する¹²。公開企業及び特定の非営利企業以外のU.S. GAAP適用する企業は、期中期間について収益に関する開示規定が免除される。

実務への影響

追加的な情報の開示

新基準では、顧客との契約に関する情報を、現行の規定よりも多く開示することになる。

新基準における開示の多くは定性的なものであるが、定量的な開示もあり(例:収益の分解表示、残余の履行義務)、それらによりデータの収集プロセス及びITシステムを著しく変更する必要が出てくる可能性もある。追加的な情報の収集方法を計画する際に、公開企業及び特定の非営利企業は、期中期間にも開示を行わなければならないことを考慮する必要がある。

分解開示の目的は、収益及びキャッシュフローの性質、金額、時期及び不確実性に経済的要因がどのように影響するのかを示すことにある。適用指針に収益の分解区分の例示があるものの、新基準には分解開示の目的を満たすために必要な分解区分に関する規定はないため、経営者による判断が必要となる。この目的を満たすために必要な区分の数は、企業の事業及び契約の性質に依存する。

次のステップ

企業は、現在入手可能なデータと、新基準に基づく開示のために必要なデータとの相違を識別しなければならない。そのためには、前もって試験的に財務諸表を作成することが適切な場合がある。この方法により、必要な情報のうち既存のシステムから入手できない情報の存在が明らかとなり、それらの情報を入手するためにシステム及びプロセスを変更するためのプロジェクトの検討に役立つはずである。

12 IAS第34号「期中財務報告」

【適用日及び移行措置】

新基準は、U.S. GAAPを適用する公開企業及び特定の非営利企業については2016年12月16日以降開始する事業年度及び期中期間から(その他の企業については、事業年度は1年、期中期間は2年遅れで適用される)適用される。公開企業及び特定の非営利企業を除くU.S. GAAP適用企業は、公開企業と同時に適用することが認められる。IFRSを適用する企業については2017年1月1日以降開始する事業年度から適用される。なお、早期適用は、IFRSについてのみ認められる。

企業は、新基準を遡及的に適用するアプローチと、新基準の適用開始期間の期首時点での累積的影響額を調整するアプローチのいずれかを選択できる。

遡及適用アプローチ

本基準を全面遡及適用するアプローチである。なお、以下の実務上の簡便法の1つまたは複数を選択し用いることができる。

- 開始と終了が同一の事業年度内である、適用開始日前に完了した契約について、修正再表示しない。
- 適用開始日前に完了した変動対価が含まれる契約について、変動対価の金額を見積らずに、契約完了日時点の取引価格を用いることができる。
- 適用開始日前のすべての表示期間について、残存する履行義務に配分した取引価格の金額及びその金額の収益認識時期の説明を開示しない。

上記の実務上の簡便法を適用する場合、適用可能な期間すべてに首尾一貫して適用し、選択した簡便法について開示する。

企業が遡及適用アプローチを適用する場合、企業は会計原則または会計方針の変更について、現行基準¹³に従って関連する情報を開示しなければならない。

累積影響額調整アプローチ

比較期間を遡及的に修正せず、適用日時点で新基準を適用し、利益剰余金で調整するアプローチである。その場合、企業は適用開始日時点で現行基準で未完了の契約のみを修正再表示する必要がある。

企業がこのアプローチを選択する場合、現行基準からの重要な変更の内容を説明するとともに、新基準の適用により適用開始事業年度に影響を受けた財務諸表の表示項目の金額を開示することが要求される。

¹³ U.S. GAAP適用企業については、FASB ASC Topic 250「会計方針の変更及び誤謬の修正」www.fasb.orgより入手可能。IFRS適用企業については、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」。IFRS適用企業は、直近の事業年度について、IAS第8号第28項(f)で要求される定量的情報のみ表示することを選択することができる。

移行アプローチの概要

アプローチ	適用前	比較事業年度	当事業年度	資本の調整日
全面的遡及適用 —実務上の簡便法を選択しない	従前のGAAP	新基準	新基準	2016年1月1日*
部分的な遡及適用 —実務上の簡便法を選択する	従前のGAAP	従前のGAAPと新基準の規定を混合して適用	新基準	2016年1月1日*
累積的な影響に基づくアプローチ	従前のGAAP	従前のGAAP	新基準	2017年1月1日

* 12月31日を事業年度末とする企業が2年間の比較情報を提供する場合、資本の調整日は2015年1月1日となる。

IFRS初度適用企業

IFRS初度適用企業が新基準を全面遡及適用する場合には、経過措置で定められた実務上の簡便法を「適用開始日」を「IFRS初度適用年度の期首」と読み替えることにより、選択できる。

また、表示している最も古い比較期間の前に、従前の会計基準に基づきすべての財またはサービスの移転を完了していた契約については、遡及修正は求められない。

実務への影響

遡及適用により比較可能性が担保されるが、実務への適用は容易ではない

遡及適用により、財務情報の表示期間同士の比較可能性が向上する。ただし、遡及適用は、実務上の簡便法が提供されているものの、過去の数値に関する夥しい分析が要求され、特に長期契約を有する企業にとって、コストがかかり、容易ではない可能性がある。遡及適用を選択する企業(実務上の簡便法を用いる場合を含む)は、ファイリングの他の箇所(経営者による討議と分析(management discussion and analysis)を含む)も更新する必要がある。遡及適用を選択したSEC登録企業は、特定の財務情報を5年分表示する規定を検討することが必要となる。SECスタッフは、この5年分の要約情報に関する新基準の適用について、ガイドスや免除規定を公表するか否かを検討していると考えられるが、この論点に関する決定はまだ公表されていない。

多数の移行措置が選択できることは、管轄地域をまたがった、または同一業種内での比較可能性に影響を及ぼすため、アナリストや投資家は個々の企業による実務上の簡便法の選択に留意する必要がある。

次のステップ

企業は、選択可能な移行措置を検討し、自社の組織に最も適したものを選択しなければならない。同一業種内の他の企業がどのようなアプローチの選択を予定しているかを検討することが有用な場合もある。

多くの企業で、過去にさかのぼった契約の検討が必要となる。遡及適用の場合、比較情報の準備に必要なデータ入手するため、新旧基準を並行する(調整表を含む)ための移行計画の策定が必要となる場合がある。

投資家及びその他の利害関係者は、ビジネス全般における新基準の影響を理解したいと考えるだろう。企業は、移行アプローチの選択、財務数値への影響、適用にかかるコスト、ビジネス実務の変更案(並びにIFRS適用企業または公開企業及び特定の非営利企業を除くU.S. GAAP適用企業については、早期適用の有無)といった主要な利害領域について、コミュニケーション・プランを検討しなければならない。

【新基準の適用】

新基準に関する計画の策定を前倒しすることにより、企業は柔軟に、適用に必要な作業を比較的長期に分散させ、プロセスとシステムの変更を解決策に含めることができる。また、適用日前に報告書を新旧の両基準書で作成する時間の余裕ができ、想定外の問題への対処も可能となる。企業は、新しい規定及び開示に必要な追加的な情報を入手する方法を策定することが必要となる。適用の準備には、会計部門や財務部門だけではなく、企業全体の協力が必要である。適用上の留意点に関する詳細については、KPMGのニュースレターDefining Issues 14-9号を参照。

編集・発行

**有限責任 あずさ監査法人
US GAAPアドバイザリー室**
AZSA-USGAAP@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以後においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

この文書はKPMG LLPが発行しているDefining Issues®
June 2014 No. 14-25をベースに作成したものです。

上記の記述及び要約を、SECレギュレーション及び潜在的または現行の規定の代用として取り扱わないようにご注意願います。U.S. GAAPを適用する企業またはSECへのファイリングを行う企業は、関連する法規制及び会計規定の原文を参照するとともに、自社の特定の状況を検討し、会計及び法律顧問に相談されることをお勧めいたします。

本ニュースレターの内容に関しご質問等がございましたら、エンゲージメント・チームの担当者までご連絡ください。