

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office 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。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

# IFRS industry insights

## 収益認識プロジェクト – 通信業界の会計に関する最新情報

多くの通信業界のコメント提出者は、別個の履行義務を識別する提案に対して懸念を示した。

2010年6月に、国際会計基準審議会 (IASB) および米国財務会計基準審議会 (FASB) の両審議会は、公開草案 (ED) の形式の一連の提案を公表することにより、全く新しい収益認識基準の開発に向けて大きく前進した。この提案は、通信業界で認識される収益認識に重要な影響を与えるであろう。本 ED の公表以降、両審議会は多数のアウトリーチを実施した。本 ED の 2010年10月22日に終了したコメント期間に、950以上の回答があり、その後、両審議会は、作成者、使用者および監査人を含む様々な業界からの関係者が含まれる円卓会議を主催した。通信業界のコメント提出者は、別個の履行義務の識別、契約費用、不利な契約のテストおよび契約の変更を含む、本 ED による多くの提案に対して懸念を示した。両審議会は、最近これらの項目を討議し、本 ED の提案とは異なるいくつかの暫定合意を行った。両審議会は、これらのうちいくつかの暫定合意に対するフィードバックを得るために、関係者に意見を求めている。

### 別個の履行義務の識別

本 ED は、別個の履行義務が存在するかどうかを決定するために、企業が契約において約束したすべての財およびサービスを評価することを要求している。企業は、「区別できる」すべての財およびサービスを、別個に会計処理することになる。財またはサービスは、次のいずれかの場合に区別できる：

- a) 顧客の市場で別個に販売される
- b) 財またはサービスが、それ自体で有用である、または別個に入手でき、区別できる利益マージンがある他の製品との組合せで有用であるため、別個に販売し得る

一旦別個の履行義務が識別されれば、収益は、単独の販売価格を基礎にそれぞれに配分されることになる。

多くの通信業界のコメント提出者は、携帯電話会社は、奨励金付きの携帯端末に関連する収益を認識している方法を大幅に変更する可能性があるため、

別個の履行義務を識別する提案について懸念を示した。顧客との長期間にわたる使用期間の契約では、携帯端末が無料で（または奨励金によるかなり低い価格で）提供されることは、多くの市場で一般的である。通信業界のコメント提出者は、携帯端末の供給は、契約における使用期間条項と別個のものではなく、使用期間条項に付随するものとしてみなしている見解を示した。

2011年2月に、両審議会は、改訂した「区別の概念」を保持し、別個の履行義務を識別するための追加的な規準を加えることを暫定的に決定した。追加的な規準は、企業が約束した財またはサービスの束を、顧客に提供する単一のアイテムに結合するようなサービスを提供する場合には、このような財またはサービスの束を単一の履行義務として会計処理することを要求する。この追加的な規準は、建設請負業者が資産の建設のために雇われ、物資およびサービスの両方を提供する建設業界からの懸念に対処するはずであることを両審議会は示した。この規準が充足されない場合、財またはサービスが区別できる機能を持ち、財またはサービスの移転のパターンが、契約上の他の約束された財またはサービスの移転のパターンと異なる場合には、約束された財またはサービス（または財またはサービスの束）は、別個の履行義務として取り扱われることになる。財またはサービスが「区分できる」としてみなされるためには、区分できる利益マージンが必要であるという提案は、暫定的に削除された。

両審議会は、別個の履行義務の識別に関する暫定合意についての関係者からフィードバックを得るために、スタッフに更にリサーチおよびアウトリーチを実施することを要請した。両審議会在、通信業界の懸念に対処するために提案を更に改訂するかどうかは、この時点では不明である。

## 契約費用

---

加入者獲得費用は、多くの通信者にとって重要であり、提案された会計処理は、多くのコメント・レターで強調された分野であった。

本 ED は、費用が他の IFRS に従って資産を生じさせる場合、または契約に直接関連し、将来、履行義務を充足するために使用される企業の資源を創出し（または資源の価値を増加させ）、かつ回収が見込まれる場合、契約費用を資産化することを要求している。したがって、販売、マーケティング、宣伝および交渉といった顧客との契約を獲得するために支払われた金額は、発生時に費用として認識される。

加入者獲得費用は、多くの通信業者にとって重要であり、提案された会計処理は、多くのコメント・レターで強調された分野であった。ある通信業者は、加入者獲得費用を無形資産として取り扱っており、当該費用は、通常は販売コミッションを含んでいる。本 ED は、こうした種類の費用を発生時に費用化することを要求する。

2011年2月に、両審議会は、見解を変更し、回収が見込まれる「増分費用」は資産化することを暫定的に決定した。「増分費用」とは、契約を獲得しなかったならば発生しなかった、契約の獲得に直接起因する費用である。したがって、顧客との契約を獲得しなかったならば発生していなかった、通信業界で生じている販売コミッションおよび他の費用は、資産化される。その他のすべての費用は、発生時に費用化される。資産化された費用が、資産として認識され、財政状態計算書に表示され、規則的に事後測定されることになる。

## 不利な契約のテスト

本 ED は、企業は、個別の履行義務が不利であるかどうかを決定するために、個別の履行義務を評価することを要求している。履行義務を充足するために発生する直接費用が、配分された取引価格を超過する場合、履行義務は不利である。その場合、個別の履行義務について、別個の負債が認識されることになる。

通信業界からのコメント提出者は、履行義務レベルでの不利な契約のテストの適用に懸念を示した。彼らは、契約全体が利益でも、契約の当初に不利な契約として識別され、履行義務が契約の当初に損失をもたらすことを懸念しているため、不利な契約のテストを契約レベルで実施することを提案した（使用期間の契約締結におけるインセンティブとして、無料で価格設定（または奨励金によりかなり低い価格設定）される携帯端末を提供するという一般的な慣行は、本 ED の提案が取引の経済的実態を反映していない状況の例として挙げられた）。これらのコメント提出者は、アイテムは履行義務レベルではなく、契約レベルで価格設定されるため、契約が正しい会計単位であると考えている。

2011年2月および3月に、両審議会は見解を変更し、企業は不利な契約のテストを契約レベルで実施することを暫定的に決定した。両審議会は、また、将来利益となる契約獲得を見込んで、損失となる価格付けの契約（「ロス・リーダー（loss leader）契約」）を締結する場合に、企業が契約のレベルまたはより大きい会計単位で不利の負債を認識すべきであるかどうかを討議した。両審議会は、「ロス・リーダー契約」について、例外は提供されるべきではなく、したがって、不利な契約のテストは、契約レベルで適用されることになることを暫定的に決定した。

不利な契約のテストを契約レベルで実施するという両審議会の暫定的な決定は、契約当初に生じる損失についての多くの懸念を軽減したが、通信事業業界では、同じ顧客との間に将来利益となる契約を前提に、ロス・リーダーとして特定の製品またはサービスを供給する企業は、当初に生じる損失を認識する可能性がまだある。

## 契約の変更

---

両審議会の暫定的な決定は、契約の変更に対する会計処理をいくらか明確にするものである

本 ED は、契約の変更後の価格と既存契約の価格が相互に依存している場合には、契約の変更は、既存契約と一緒に会計処理することを要求している。そのような状況では、変更の累積的影響額を、変更が生じた期間に認識する。契約の変更後の価格と既存の契約の価格とが相互依存的でない場合には、契約の変更は、別個の契約として会計処理される。

多くの通信業界のコメント提出者は、価格の相互依存の原則は、企業が契約の変更を、「別個の契約」、または「既存の契約の変更」として会計処理すべきかどうかを決定する一助となるには十分ではないと考えたため、本 ED は混乱を招き、実務で一貫して適用されないとコメントした。コメント提出者は、また、提供予定である将来の財またはサービスの変更に関連する多くの契約変更があるため、累積的なキャッチ・アップベースで契約の変更を会計処理することは、実務上の困難をもたらすことに懸念を示した。コメント提出者は、将来に向かって契約の変更を会計処理することは、取引の基礎となる経済的実態をより良く反映することになると考えている。

2011年2月に、両審議会は、契約の変更が追加された別個の履行義務に見合う価格で別個の履行義務を追加する場合には、企業は、契約の変更を別個の契約として会計処理しなければならないことを暫定的に決定した。そうではない場合、企業は、履行義務を再測定し、取引価格をそれぞれの別個の履行義務に再配分しなければならない。

両審議会の暫定的な決定は、契約の変更に対する会計処理をいかに明確にするものである。市場価格で新たな区別できる財またはサービスを提供することにより、契約を変更する通信事業会社は、その変更を別個の契約として取り扱うことができるかもしれない。しかしながら、市場価格より低い価格での契約の延長は、別個の契約として取り扱うことはできず、取引価格の再配分となるかもしれない。

コメント・レターで強調された他の重要な論点は、対価に不確実性がある場合の取引価格の算定に関連している。この論点は、3月後半に議論されたが、暫定的な決定に至らず、両審議会は、当該プロジェクトの終了および最終基準書の公表前に、他の多くの論点と共にこの論点を議論する予定である。我々は、両審議会により重要な決定が行われる時には、定期的なアップデートを提供する。

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各社(有限責任監査法人トーマツおよび税理士法人トーマツ、ならびにそれぞれの関係会社)の総称です。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、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザーサービス等を提供しております。また、国内約40都市に約7,000名の専門家(公認会計士、税理士、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。詳細はトーマツグループ Web サイト([www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、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)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数を指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッド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。その法的な構成についての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte/](http://www.tohmatsu.com/deloitte/)をご覧ください。