

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

2011年4月から6月にかけて、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、収益認識プロジェクトの議論を継続し、多くの暫定的な決定を行った。そのうちのいくつかは、昨年公表された公開草案（ED）における提案とは異なるものであった。特に、両審議会は、不確実な対価（uncertain consideration）、ライセンスおよび無形資産の使用権、財務諸表の開示に関して暫定的な決定に達し、契約コスト、不利な契約のテストに関する以前の暫定的な決定を修正した。これらは、通信業界のコメント提出者が本 ED に関するコメント・レターにおいて懸念を示したトピックのうちのいくつかであった。さらに、両審議会は、一般のコメントを募集するために暫定的な決定を再公開することを暫定的に決定した。デロイトの通信業界に関する一連の「Industry Insights」シリーズである本号において、これらのトピックと暫定的な決定が通信業界に及ぼす影響の可能性について検討する。

2011年5月、両審議会は、招待された通信業界の代表者との教育セッションを主催した。本会議の目的は、提案された収益認識モデルについての産業界の見解および懸念を議論する機会を代表者に提供することにあった。代表者は、両審議会の収益認識に関するコンバージェンス、首尾一貫性、収益認識の簡素化の目的を支持した。しかし、代表者は、両審議会による暫定的な決定は、通信業界が締結した取引の経済実態を正確に示さず、通信業界の企業の財務諸表の意思決定有用性を減少させることを懸念した。

代表者は、別個の履行義務を識別するという提案に懸念を示した。なぜなら、別個の履行義務を識別することにより、携帯電話会社が奨励金付きの携帯端末に関連する収益認識方法を大幅に変更する可能性があるからである。

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、または奨励金によりかなり低い価格で提供されることが、多くの市場において一般的である。代表者は、業界が通常、携帯端末の提供は、契約における使用期間の提供と別個のものではなく、付随するものとみなしているという見解を示した。ある業界代表者は、将来の別個の履行を充足することなしに受取り可能な金額を超過しない充足された履行義務への取引価格の配分のような、条件付の収益の上限を導入することを提案した。懸念は、個々の契約レベルでの提案された要求の適用について示され、要求はポートフォリオ・レベル（すなわち、契約の集約を認める）で実行すべきことが提案された。なぜなら、現在、通常契

約が評価されるのはこのレベルであるからである。代表者は、現在、請求システムは、個々の契約レベルでなく集約されたレベルで会計システムと結びついているので、ポートフォリオ・レベルへの変更は、複雑性とコストを低減することを指摘した。

---

審議会の数名のメンバーは、収益プロジェクトの目的は、さまざまな取引および業界に一貫して適用される単一のモデルを創造することであることを認識した。

2011年6月、両審議会は、通信業界の懸念に対処するために、提案されたモデルを改訂しないことを暫定的に決定した。審議会の数名のメンバーは、収益プロジェクトの目的は、さまざまな取引および業界に一貫して適用される単一のモデルを創造することであり、一定の取引や業界に関する会計処理に影響を与えることなしに、この目的を達成することは不可能であることを認識している。さらに、他の審議会のメンバーは、もし通信業界の懸念に対応して提案されたモデルを改訂することになれば、他の業界は、審議会がその業界に特有の懸念に対応して、提案されたモデルを改訂することを期待するかもしれないことを認識している。

### 不確実な対価(Uncertain consideration)

本EDは、企業が履行義務の充足と交換に受け取ることが見込まれる金額で収益を測定することを要求している。本EDは、期待値技法(expected value method)(すなわち、確率加重平均法)を使用して、企業が受け取ることが見込まれる対価を見積ることを提案した。

---

通信業界のコメント提出者は、期待値技法を使用して取引価格を見積ることは、すべての状況においては適切でない場合があることを懸念した。

通信業界のコメント提出者は、期待値技法を使用して取引価格を見積ることは、すべての状況においては適切でない場合があること、期待値技法の使用を複雑にし、その導入に費用がかかるものになっている。さらに、提供物の急激と継続的な変化および製品ライフサイクルの短期化により、類似の種類の契約についての企業の経験は、合理的な見積りをするにあたり必ずしも有用なものではない。通信業界のコメント提出者は、条件付または変動的な収益を認識することは、収益の過大計上をもたらす可能性のある収益、いまだ確定せず決定可能でもない収益を認識することになることも指摘した。

2011年4月、両審議会は、企業は通常、期待値技法を使用して取引価格を決定することを暫定的に決定した。期待値技法を適用するにあたり、企業はすべての起こり得るシナリオを識別することは要求されないが、シナリオを除外できる範囲については明確にされていない。企業が期待値技法を使用するための情報を有していない、または期待値技法の使用が取引価格の合理的な見積りを提供しない起こり得る結果の分布である場合(例:2つの対立する結果)、企業は、最善の見積り技法(best estimate technique)を使用して取引価格を決定する。

両審議会は、企業は、当該金額を受け取ることが合理的に保証されていない場合を除き、充足された履行義務に配分された金額で収益を認識すべきであることも暫定的に決定した。以下のいずれかの場合、企業は金額の受取りが合理的に保証されていない。

- 顧客は、契約を破棄することなく追加的な対価の支払いを回避できる。
- 企業に類似する契約についての実績がない。
- 企業に実績はあるが、その実績は契約の結果を予測しないものである。

ほとんどの状況において期待値技法を要求する暫定的な決定は、期待値技法を適用するための必要な情報を有する通信業界の関係者に複数のシナリオを使用した取引価格の見積りを要求する。

これには、相当な判断が要求される可能性が高く、見積りに変更がある場合には、財務諸表のボラティリティを招く結果となるであろう。しかし、特定の状況において、最善の見積りアプローチの使用を認める暫定的な決定は、情報が欠如している場合、または起こり得る結果が2つだけしかない場合の信頼性に欠ける見積りに関連するコメント提出者の懸念をいくらか緩和するものとなるであろう。

企業は、別個のステップで、充足された履行義務に配分された収益に対する権利が合理的に保証されているかどうかを検討する必要がある。契約の条件および類似する契約についての企業の実績の程度が、合理的に保証されているかどうかという閾値を決定する際の主要な要素となるであろう。

設例:

ある通信会社が、顧客に対して通信接続サービスと機器を提供する契約を締結し、顧客に機器の購入に関連した CU50 のメール・イン・リベート (mail-in-rebate) を提供する。メール・イン・リベートは、販売時に顧客に与えられる証憑が企業に送り返されてきた場合に限り、企業により支払われる。企業は、通常、顧客との間でこれらの種類の契約を締結し、結果は対立するものである(クーポンが全額払戻しされる場合とそうでない場合)。

過去の実績の情報に基づいて、企業は、顧客がメール・イン・リベートを行う確率を70%と見積っている。本ケースにおいては、企業は取引価格 CU50 の減額をもたらす最善の見積り技法を使用する可能性が高い。製品およびサービスが別個の履行義務と考えられる場合、取引価格はそれぞれに配分される。充足された履行義務に配分された収益は、企業がその配分された金額を受け取ることが合理的に保証される場合にのみ認識されることになる。

設例:

通信会社が、小売客と通信音声サービスを提供する2年間の契約を締結する。この契約には、企業が1月、1回線につきCU20で価格設定されている音声サービスを提供することが明記されており、CU2.4百万の収益の年間最低公約額がある。収益が年間最低収益公約額を超過した場合、顧客は10%の割引を受ける。過去の実績情報と企業の同様の契約における経験に基づき、企業は顧客が割引を受ける確率を合理的に見積ることができる。企業は、期待値技法を使用し、契約の開始時点において、2年間にわたって期待される対価をCU5,697,600であると見積っている。

第 1 年度

月平均の音声サービス*	音声サービス月額料金**	対価金額合計	確率	期待される対価
10,000	20.00	2,400,000	40%	960,000
12,000	18.00	2,592,000	25%	648,000
14,000	18.00	3,024,000	20%	604,800
16,000	18.00	3,456,000	15%	518,400
				2,731,200

第 2 年度

月平均の音声サービス*	音声サービス月額料金**	対価金額合計	確率	期待される対価
10,000	20.00	2,400,000	30%	720,000
12,000	18.00	2,592,000	20%	518,400
14,000	18.00	3,024,000	25%	756,000
16,000	18.00	3,888,000	25%	972,000
				2,966,400

\*企業の経験に基づく期待される月平均の音声サービスの範囲を示している。年間最低公約額 CU2,400,00 を達成するために月最低 10,000 の音声サービスを基礎としている(月平均の音声サービス 10,000×音声サービス月額料金 CU20×12ヶ月)。

\*\*月最低ベースの 10,000 の音声サービスに係る月額料金は CU20 であり、年間最低公約額を超過する月平均の音声サービスが期待される場合、10%割引される。

### ライセンスおよび無形資産の使用権

本 ED は、企業の知的財産権のライセンス供与の会計処理方法に関するガイダンスを提供している。ライセンス化された知的財産権全体の支配を顧客に移転するライセンス供与(例:耐用年数期間全体にわたる独占的なライセンス供与)は、売却として扱われる。知的財産権を使用するライセンスを供与したが、ライセンス化された知的財産権全体の支配を顧客に移転しない(例:耐用年数未満のライセンス供与)企業は、当該ライセンス供与が独占的なものであるか、非独占的なものであるかを決定する必要がある。独占的なライセンス供与については、履行義務は、ライセンス期間にわたって消滅するので、収益もライセンス期間にわたり認識されることになる。非独占的なライセンス供与については、履行義務はライセンスの移転のみに関連するものであるため、収益は、顧客が当該ライセンスを使用できる時に認識されることになる。

ライセンスおよびその他の使用権を供与することは、ソフトウェアを顧客に提供する通信業界では普及しており、典型的には、マネージド・サービス、ネットワーク・ソリューションまたはその他の通信会社のネットワーク・システムに関する余剰能力を使用する権利の一部において見受けられるものである。通信業界のコメント提出者は、独占権は、どちらの当事者が便益を支配しているかを決定する信頼できる証拠とはならないと述べた。コメント提出者は、独占権は企業の履行義務の性質に影響を及ぼさず、それゆえライセンスが独占的であるか否かにより異なる収益認識パターンを有することは直感に反するものであることを指摘した。コメント提出者は、履行義務が充足されたか否かは、企業の継続的な関与に関連して評価されなければならないことを指摘した。

---

2011年4月、両審議会は、最終基準書においては、独占的なライセンスであるか、非独占的なライセンスであるかを区別しないことを暫定的に決定した。

2011年4月、両審議会は、最終基準書においては、独占的なライセンスであるか、非独占的なライセンスであるかを区別しないことを暫定的に決定した。両審議会は、企業が顧客に対してライセンスを供与する契約において、約束された資産はライセンスであり、当該ライセンスを供与する約束は、顧客の使用が可能となり、当該ライセンスから便益を享受できる時(すなわち、顧客が支配を獲得した時)に充足される単一の履行義務を表現することを暫定的に決定した。しかし、一定の状況においては、企業は、(a)ライセンスが契約中の他の履行義務から分離することができないこと、(b)契約が受け取ることが合理的に保証されない履行義務に配分された取引価格の金額を含んでいることを理由にライセンス収益を連続的に認識する。

独占的なライセンスと非独占的なライセンスを区別しないとする暫定的な決定は、通信業界からのコメント提出者の懸念に対処するものとなるであろう。しかし、契約条件によっては、契約期間にわたり連続的にライセンス収益を認識する状況もある。

## 契約コスト

本EDは、契約コストが他のIFRSに従って資産を生じさせる場合、または契約コストが契約に直接関連し、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(または価値を増加させ)、かつ回収が見込まれる場合にのみ、契約コスト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、宣伝および交渉のコスト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。

加入者獲得コストは、多くの通信会社にとって重要なものであり、提案された会計処理は、多くのコメント・レターにおいて強調された分野であった。ある通信会社は、加入者獲得コストを無形資産として取り扱っており、当該コストには、通常、販売コミッションが含まれる。本EDは、こうした種類のコストを発生時に費用処理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「増分コスト」は資産化することを暫定的に決定した。「増分コスト」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コストである(例:コミッション)。

さらに、2011年5月に、予想される契約期間が1年以内である契約に対する契約獲得コストを(資産化するのではなく)期間費用として認識することを暫定的に決定した。両審議会は、資産化された契約獲得コストを、当該資産が関連する財またはサービスの移転のパターンと整合する規則的な方法で償却すべきことを暫定的に決定し、これには当初の契約において約束された財またはサービスのパターンを超えるもの(例:契約更新期間)を含む場合がある。両審議会は、同一の顧客と契約が更新されることを示す十分な実績を企業が証明した場合にのみ、企業に当初の契約期間を超えた予想を認めることを支持した。

暫定的な決定は、多くの通信会社に発生する典型的な獲得コストの会計処理を明らかにしている。暫定的な決定は、いくつかの種類の獲得コスト(例:マーケティング費用および販売費用)を発生時に費用化することを要求する一方、その他の種類の獲得コスト(例:販売コミッション)を資産化することを要求する。通信業界のコメント提出者は、契約期間が1年以内の契約に関する獲得コストに関する会計方針も決定する必要もある。

---

2011年2月に、両審議会は、見解を変更し、回収が見込まれる「増分コスト」は資産化することを暫定的に決定した。

## 不利な契約のテスト

本 ED は、別個の履行義務が不利である (onerous) かどうかを決定するために、別個の履行義務を評価することを企業に要求している。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、別個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、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。コメント提出者は契約全体からみれば収益性が見込まれるものの、契約当初時点において、不利なものとして識別することにより、契約の当初時点で損失を生じることになる履行義務についての懸念を示した(通話契約を締結するためのインセンティブとして、無料で、または奨励金によりかなり安い価格で携帯端末を提供する一般的な実務は、ED の提案が取引の経済実態を反映しない状況として言及されていた。)。コメント提出者は、品目の価格設定が、しばしば、「履行義務レベル」でなく、「契約レベル」で行われていることを理由に、契約こそ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」で実施すべきことを暫定的に決定した。両審議会は、また、将来の収益が見込まれる契約の獲得を見込んで、損失となる価格付けをする契約(「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検討した。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」で適用されることを暫定的に決定した。

2011 年 5 月に、両審議会は、不利な契約テストの適用範囲を、「長期のサービス契約」に限定することを暫定的に決定した。「長期のサービス契約」の定義は、今後の会議で議論される。企業は、単一の契約から財および長期のサービス契約を分離し、配分された取引価格を使用して不利な契約テストを長期のサービス契約に適用することが要求される。両審議会は、複数の契約が単一の行為により同時に充足される場合、不利なテストを修正することを暫定的に決定した。企業は、複数の契約が(集合的に)不利であると予想される場合に限り、不利な負債を認識する。例えば、個別の顧客との航空券や娯楽イベントの販売に係る契約は、不利な契約テストの対象とならない

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、収益が見込まれる長期のサービス契約に関して当初に損失を認識することについてのいくらかの懸念を軽減するが、同じ顧客との間で将来の収益が見込まれる契約が締結されるとの期待に基づき、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通信業者は、当初に生じる損失を認識する必要がある場合がある。しかし、上記で議論したように、通信業界の関係者の中には、最終基準書の要求の多くの評価を、「契約レベル」より大きな会計単位(すなわち、ポートフォリオレベル)で実行すべきであると考えている者もいる。なぜなら、今日、多くの契約が評価されるのはこのレベルであるからである。

## 開示

本 ED は、契約に関する詳細な定量的と定性的情報、および本提案を契約に適用するにあたり行った重要な判断を開示することを企業に対して要求する。本 ED は、企業に対して少なくとも、区分に分解された収益、契約残高の調整表、未履行義務についての満期分析を含む企業の履行義務の説明、不利な履行義務について認識された負債を提供することを要求する。

コメント提出者は、開示を強制するのではなく、経営者が考慮する、可能性のある開示の指標となるリストとして表示することを提案した。

開示目的に関しては、通信業界からの一般的な支持は得られたが、通信業界のコメント提出者の多くは提案された開示のすべてに同意しなかった。コメント提出者は、開示は、強制ではなく、経営者のために考慮すべき可能性のある開示の指標となるリストとして表示されることを提案した。またコメント提出者は、提案された開示のいくつかは特定の業界で事業を営む企業の財務諸表利用者に対してのみ有用な情報を提供する場合があることも指摘した。さらにコメント提出者は、提案された開示のうちのいくつかは、IFRS 第 8 号「事業セグメント」で要求されるセグメント報告の開示のように、他の開示要求と重複する可能性があることも指摘した。

両審議会は、本 ED の第 69 項から第 83 項で提案された開示を維持することを暫定的に決定したが、以下の部分を明確にし、変更する。

収益の分解において、

- 分解される可能性のある区分の追加的な例示を含める(例: 契約期間、移転時期および販売チャネル)が、企業がどのように収益を分解しなければならないかは定めない。
- 本 ED で説明されている分解の目的を満たすために必要であるならば、収益を分解するために複数の区分を使用することを企業に対して要求する。
- 予想される減損損失の分解は企業に要求しない。
- 包括利益計算書の本体と財務諸表の注記のいずれかで収益を分解することを企業に認める。

契約資産および契約負債の表示について、

- 財政状態計算書の独立した表示項目として正味の契約資産および正味の契約負債の表示を要求する。
- 財務諸表本体または財務諸表の注記において、契約資産および売掛金についての追加的な詳細事項の提供を認める。
- 対価に対する条件付権利および無条件の権利を区別するための十分な情報を財務諸表利用者が入手可能であることを前提に、契約資産および契約負債の残高の表記にあたり、財政状態計算書上の「契約資産」または「契約負債」以外の表示名の使用を認める。
- 期間中の契約資産および契約負債の調整表を要求する。

期末時点の残存履行義務に関連して、

- 提案されたモデルで決定された取引価格に基づき、当初の予想契約期間が 1 年超である契約の残存履行義務の満期分析を要求する。

契約獲得コストおよび履行コストから発生する資産に関連して、

- 主要な分類ごとに、期首と期末の顧客との契約の獲得コスト、履行コストから生じる資産の帳簿価額の調整表を要求し、増加、償却、減損および減損損失の戻入についての別個の開示を要求する。

特定の開示要求を明確化する両審議会の暫定的な決定は、通信業界のコメント提出者から提起された懸念のいくらかを緩和するであろう。しかし、要求される開示はコストがかかり導入が難しいという通信業界の懸念の多くは残り続ける。

## 経過措置

本EDは、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」に従い、新基準書を遡及適用することを要求する。

通信業界のコメント提出者の過半数は、遡及適用は利用者に対して有用な趨勢情報と比較可能性のある情報を提供するが、提案されたモデルの遡及適用は通信業界においては、実行可能なものではないことを指摘した。なぜなら少なくとも過去3年間にわたる非常に多くの契約の評価が要求されるからである。また、提案されたモデルで要求される多くのデータは現在記録されているものではなく、適切な手続きの導入は、多くの時間と法外な費用がかかることも指摘した。

2011年6月、両審議会は、企業は完全遡及アプローチの適用と以下の軽減措置を条件とする遡及アプローチのいずれかの採用により収益基準書を適用することを暫定的に決定した。

- 過去の同一の会計期間に開始し、終了した契約で修正再表示すべきものについて、修正再表示を要求しない。
- 変動する対価の見積りにあたり、後知恵(hindsight)の使用を認める。
- 過去の期間に費用として認識された履行コストおよび契約獲得コストを資産として認識することを要求しない。
- 不利な契約負債が過去に認識されていない限り、比較期間については不利テストの実施を要求せず、発効日にのみ不利テストを要求する。
- 適用初年度には、過去の期間に係る残存する履行義務の満期分析の開示を要求しない。

両審議会は、企業が上記の軽減措置を除いて基準書を遡及的に採用する場合、どの軽減措置を企業が採用し、それらの軽減措置を採用することによって想定される影響の定性的評価を提供することが要求されることも暫定的に決定した。

新基準書の完全遡及適用からの軽減措置を含む暫定的な決定は、通信業界からの懸念を緩和するものとなるであろう。しかしながら、軽減措置の利用が可能であっても、収益基準書を適用するためにはかなりのコストと労力が要求される。



## 暫定的な決定の再公開

両審議会は、収益基準書を再公開することを暫定的に決定した。

両審議会は、収益基準書を再公開することを暫定的に決定した。両審議会は、再公開草案全体の理解可能性、明瞭性、運用可能性、パラグラフの相互関係および表現について関係者よりコメントを募集する予定である。両審議会は、暫定的な決定を2011年の第3四半期に再公開する予定であり、コメント募集期間は120日間である。

両審議会は、改訂された要求に対して、関係者がコメントをする機会を与えられていなかった以下の4つの特定の分野についてのコメントを募集することを暫定的に決定した。

- 履行義務が連続的に充足される場合の決定(すなわち、支配およびサービスに係る懸念に対処するための追加的ガイダンス)
- 信用リスクの影響を収益の近くに表示すること
- (取引価格を合理的に見積ることができる金額に制限するのではなく、)認識される累積的な収益の金額を、合理的に保証される金額に制限すること
- 不利テストを長期間にわたって充足される履行義務に適用すること

デロイトは、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 アドバイザリ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)は監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスをさまざまな業種の上場・非上場クライアントに提供しています。全世界150カ国を超えるメンバーファームのネットワークで、ワールドクラスの品質と地域に対する深い専門知識により、いかなる場所でもクライアントの発展を支援しています。デロイトの約170,000人におよぶ人材は“standard of excellence”となることを目指しています。

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。