

## 通信業界における収益の会計処理



## 目次

改訂された提案の概要 .....	1
契約獲得コスト - 加入者獲得コストの資産化 .....	4
複数提供物 - 携帯端末と頭痛の種 .....	7
システム - 正確な情報を引き出す .....	9
契約の変更 - 無償提供 (goodwill) は常に良い(good)わけではない.....	11
対価の調整 - 信用リスクおよび貨幣の時間価値.....	14
開示 - 変更点は少数だが、大きな課題である .....	16

# 改訂された提案の概要

改訂された公開草案のコアとなる原則は、「企業は、約束した財またはサービスの顧客への移転を示すために、財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込まれ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」である。

## 提案内容

2011年11月14日、国際会計基準審議会 (IASB) と米国財務会計基準審議会 (FASB) (以下「両審議会」) は、再公開草案 ED/2011/06「顧客との契約から生じる収益」(以下「再公開草案 (再ED)」) を公表した(以下「本提案」)。再EDの公表は、まったく新しい収益認識基準書を開発するための次のステップであり、2010年6月に公表された当初EDでの提案についての広範なアウトリーチ活動と再審議を受けたものである。根底にある概念的な基礎に変更はないものの、両審議会は、当初EDにおける提案の多くについて細部を変更した。これらの変更の結果と財務諸表利用者にとっての収益の表示科目の重要性を考慮して、両審議会は、パブリック・コメントのために再ED を公開することを決定した。両審議会は、本提案が明確で、企業の顧客との契約の経済的実質を財務諸表利用者に効果的に伝える方法で適用可能であるかについて、関係者からのコメントを求めている。

再EDのコアとなる原則は、「企業は、約束した財またはサービスの顧客への移転を示すために、財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込まれ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」である。本提案は、再EDの範囲となる契約の収益認識の際に企業が従う5つの主要なステップを示している。

- ステップ1—顧客との契約を識別する
- ステップ2—契約における別個の履行義務を識別する
- ステップ3—取引価格を算定する
- ステップ4—当該取引価格を契約における別個の履行義務に配分する
- ステップ5—企業がそれぞれの履行義務を充足した時点で (または充足するにつれて) 収益を認識する

これらのステップは、当初EDで識別されたステップと整合するものである。しかし、下記に記述されるようにその実施については多くの変更が提案されている。

## ステップ1—顧客との契約を識別する

再EDは、当初EDにおける提案と整合的な方法で、「リース、保険契約、金融商品に関する基準書の範囲の契約」、および「交換の当事者ではない顧客または潜在的な顧客への販売を容易にするための、同業他社との非貨幣性の交換取引以外の契約」に適用される。契約は、顧客を相手にするものでなければならない、書面でも、口頭でも、黙示的なものでもよく、2者以上の当事者に強制可能な権利および義務を生じさせるものでなくてはならない。再EDは、契約が存在しているかどうかを決定する際に、企業が考慮すべき特定の規準を提供している。「完全に未履行」の契約におけるすべての当事者が、契約を違約金なしで一方的に終了させることができる場合、契約は存在するとはみなされない。

## ステップ2—別個の履行義務の識別

当初EDと再EDは、財またはサービスが「区別できる(distinct)」とみなされる場合、それらを別個の履行義務として会計処理することを提案する。当初EDは、「財またはサービスが、別個に販売されている場合」、または「財またはサービスが区別できる機能や利益マージンを有しているため別個に販売し得る場合」に義務は区別できるとみなしていたが、多くの者(特に建設業界)から、単一の契約中に管理できないほど多くの履行義務が識別される懸念が表明された。再EDは、「区別できる」の定義を改善することによりこれらの懸念に対応している。

再EDにおいて、以下で説明されている場合を除き、次のいずれかを満たす場合、財またはサービスは区別できる。

- (a) 企業が、財またはサービスを通常別個に販売している。
- (b) 顧客が、それ単独で、または顧客が容易に利用可能な資源とともに、財またはサービスからの便益を享受できる。



これらの規準にかかわらず、以下の規準の双方を満たす場合、約束された財またはサービスの束における財またはサービスは区別できず、そのため、財またはサービスの束は、単一の履行義務として取扱われる。

- (a) 束における財またはサービスの相互関連性が非常に高く、これらを顧客へ移転するには、企業が、顧客が契約した結合後の項目(複数可)へ財またはサービスを結合する重要なサービスを提供する必要がある
- (b) 契約を履行するために、財またはサービスの束が大幅に修正されているまたはカスタマイズされている

再EDは、実務上の便宜として、企業は、2つ以上の区別できる財またはサービスの顧客への移転パターンが同一である場合、これらを単一の履行義務として会計処理することができるとしている(例えば、区別できる財またはサービスの進捗度の測定に、1つの方法を適用することが、財またはサービスの顧客への移転を忠実に示す場合)。

### ステップ3-取引価格の算定

当初EDは、取引価格が変動する場合、企業が合理的に見積ることができるならば、取引価格の確率加重平均見積りを使用することが要求されることを提案した。再EDは、「取引価格とは、顧客への財またはサービスの移転と交換に、企業が権利を得ることが見込まれる対価の金額」であることを明確にした。取引価格には、値引き、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー、割引またはその他の類似の項目を含む。見積りは、利用可能な実績情報、現在の情報、将来の情報を反映し、確率加重平均金額または最も発生の可能性が高い金額(すなわち経営者の最善の見積り)に基づく。それは、「企業に権利を得られる対価の金額をよりよく予測することを企業が予想する方法」による。

契約を通じて、1つの方法を一貫して適用する必要がある。

### ステップ4-別個の履行義務への取引価格の配分

当初EDは、企業が「契約開始時に、個々の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に比例して(すなわち、相対的な独立販売価格に基づき)、すべての別個の履行義務に取引価格を配分しなければならないこと」を提案していた。再EDは、財またはサービスの独立販売価格が、直接的に観察可能でない場合に使用される見積方法に一層の柔軟性を持たせている。例えば、独立販売価格が大きく変動する履行義務や独立販売価格が不確実な履行義務については、残余法(residual method)が最も適切な方法となる場合がある。割引は、それぞれの財またはサービスが、通常、別個に販売され、観察可能な販売価格が、値引きの全体が関連する履行義務の証拠を提供するものでない場合に限り、相対的な独立販売価格に基づいて、すべての個々の履行義務に配分される。

取引価格に将来の事象または状況を条件とする対価が含まれている場合、企業は、条件付きの金額と関連する事後の変動を、次

の規準の双方が満たされる場合に、1つの履行義務に配分する(事後の取引価格の変動を、契約のすべての履行義務に配分する当初EDにおいて提案された要求とは異なる)。

- 契約上の条件付の支払条件が、特定の履行義務を充足するための企業の努力、またはその別個の履行義務を充足することからの特定の成果に明確に関連する。
- 条件付の金額の全体を特定の履行義務に配分することが、EDの配分原則と整合している。すなわち、全体として、条件付きの金額は、企業が各々の履行義務の充足と交換に権利を得ることを見込む対価の金額を合理的に反映する。

その他すべての取引価格の事後的な変動は、契約開始時と同様の基準で別個の履行義務に割り当てることが必要となる。充足された履行義務に配分された金額は、取引価格が変動した期間において、収益として認識されるか、収益の減額として認識される。

### ステップ5-履行義務の充足につれての収益の認識

当初EDは、財またはサービスの顧客への移転時期、つまり収益が認識される時期の決定で「支配」概念を導入した。収益は一時点または一定の期間にわたって認識される。再EDの作成過程で、両審議会は、顧客が一時点で支配を獲得する場合についての提案された指標を修正し、一定の期間にわたって連続的に支配が移転しているかどうかを決定する際に企業が考慮すべき追加のガイダンス(企業が連続的に充足される履行義務の完全な充足までの進捗度を測定しなければならない方法の明確化を含む)を提供することを決定した。

### 再EDのその他の主要な特徴

#### 認識する収益の累計額の制限

対価に変動性がある契約の場合、再EDは、認識する収益の累計額に追加的な制限を課しており、この金額は、企業が権利を得ることが合理的に確実な金額を超過してはならないとしている。企業は、以下の規準の双方が満たされた場合に限り、充足された履行義務へ配分された対価に対する権利を得ることが合理的に確実である。

- 類似するタイプの履行義務について、企業が実績を有している(またはその他の企業の実績にアクセスできる等の他の証拠を有している)。
- 企業の実績(またはその他の証拠)により、企業がその履行義務の充足と交換に権利を得る対価の金額が予測される。

#### 不利な履行義務

再EDは、契約の開始時に個々の不利な履行義務を評価するという当初EDの要求を維持しているが、その評価を、一定の期間にわたって充足され、契約開始時点で1年を超えて充足されることが予想される履行義務に限定する。このテストおよび不利な負債の測定に使用されるコストは、「履行義務を充足するための直接コスト」

と、「企業が、約束した財またはサービスを移転せずに、履行義務から解放されることが認められる場合に支払うことが必要となる金額」のいずれか低い方となる。

### 契約履行コストまたは契約獲得コスト

契約履行コストは、「コストが契約（または特定の予定される契約）に直接関連し、当該コストが、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するまたは増価させ、当該コストの回収が見込まれる場合」に資産化される。このようなコストの例には、直接労務費や直接材料費が含まれる。しかし、一般管理費や仕損のコストは、通常資産化されない。再EDは、コストが予定される契約に特に関係するものである場合、契約に直接関連するコストには、契約獲得前に発生したコストが含まれることも明確化している（すなわち、契約前コスト）。

当初EDは、契約獲得コストを費用処理すべきことを提案したのに対して、再EDは、顧客との契約を獲得するための増分コスト（incremental costs）について、企業がこれらのコストを回収するこ

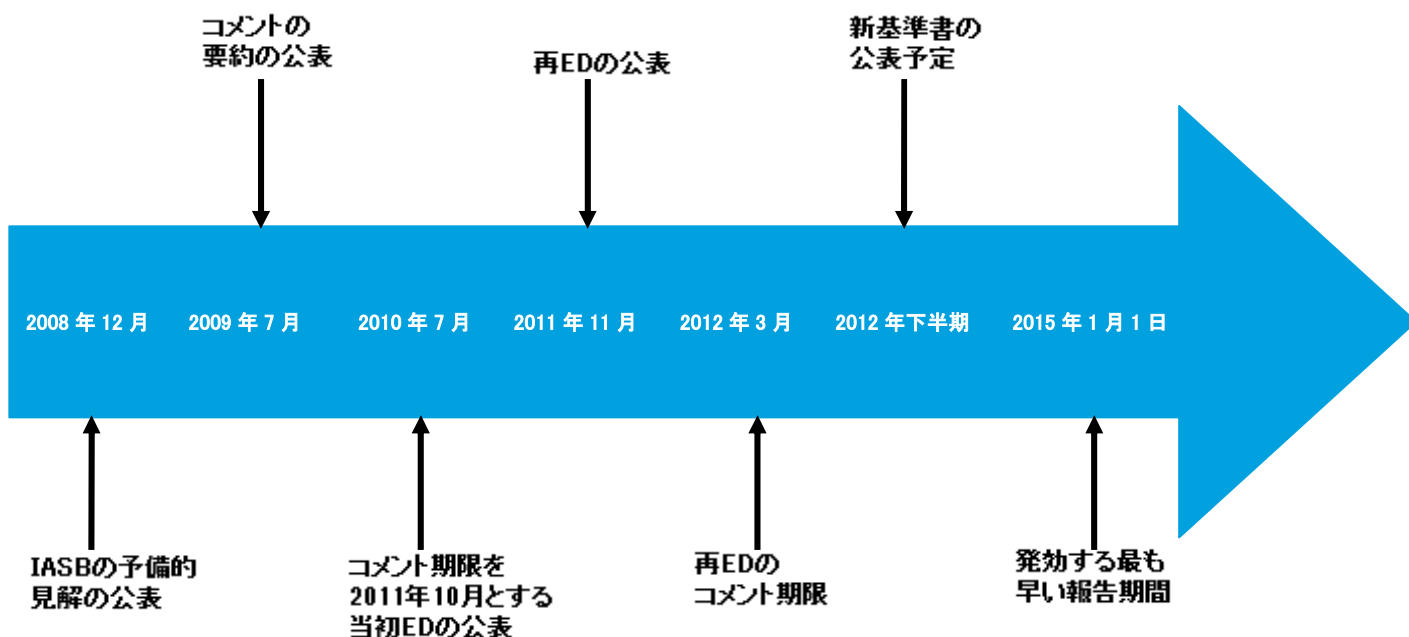
とを見込んでいる場合には、資産として認識すべきことを提案している。増分コストとは、顧客との契約を獲得する努力の中で企業に発生し、契約が獲得されていなかったならば発生しなかったであろうコストである（例えば、販売手数料）。契約が獲得されたかどうかに関係なく発生したであろうコストは、契約が獲得されたかどうかにかかわらず当該コストを顧客に明示的に請求可能である場合を除き、発生時に費用認識しなければならない。

### 年次の開示および表示に関する要求

両審議会は、小さな改訂や明確化を除き、当初EDにおける表示および開示に関するガイダンスを維持することを決定した。

### 発効日および早期適用

両審議会は、2012年の改訂された提案についての再審議の完了までは、新基準書の発効日についての最終決定を行わない予定である。しかし、両審議会は、提案された基準書の発効日が、2015年1月1日以降に開始する年次報告期間より前になることはないことを暫定的に決定し、IASBは早期適用を認めた。IFRS初度適用企業も、本収益認識基準書を早期適用することが認められる。



# 契約コスト—加入者獲得コストの資産化？

通信業者にとって、契約コストの会計処理は、いくつかの点で、収益認識と同程度の判断が要求される分野である。これは、特に、契約獲得に関連するコストに関して、グローバルに採用される会計方針の多様性によって裏付けられる。

当初EDは、契約獲得コストは、発生時に費用として認識することを規定した。これらのコストの会計処理に関する現行の実務は、通信業者間で異なっており、我々の推定では、80%超の通信業者が、これらのコストを費用化している。

## 当初の提案への回答

一部の通信業者は、契約獲得コストについて提案されたガイダンスは、契約履行コストに関するガイダンスと同一のものでなくてはならないとする見解をコメント・レターを通じて表明した。すなわち、これらのコストは、契約に直接関連し、当該コストが、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するまたは、増価させ、当該コストの回収が見込まれる場合に資産化されなければならないというものである。再EDにおいて、両審議会は、契約獲得コストの会計処理に関する見解を変更し、現在は、本コストが増分(incremental)であり、かつ、回収が見込まれる(recoverable)場合に資産化することを提案している。しかし、実務上の便宜として、短期契約(1年以下)に関するコストについては、発生時に費用処理し続けることができる。例えば、プリペイド・サービスのためのトップ・アップ(top up: プリペイド式携帯端末)を販売する小売業者や販売業者に支払われるコミッションは、この実務上の便宜を使用する適格性を有している可能性が高い。なぜならば、多くの場合、このようなトップ・アップは顧客によって、12ヶ月以内に利用されるからである。

通信業界において、顧客獲得コストは重要なものであり、通常、直接販売チャネルまたは間接販売チャネルに対して支払われるコミッション(加入者獲得費用(Subscriber Acquisition Costs, “SACs”)と呼ばれる)の形態をとる。SACsは、顧客獲得に関する販売チャネルの報酬として機能するだけでなく、外部チャネルにより顧客に引き渡される奨励金付の携帯端末(subsidised handsets)を補償する役割を果たす場合もある。さらに、これらのSACsは、販売チャネルがより高価値な顧客を獲得することを奨励する目的で、将来の顧客収益性とその契約期間に結び付けられることが多い。

さらに留意すべき点は、当初EDに関して受け取ったいくつかのコメント・レターが、奨励金付きの携帯端末は、単に顧客を呼び込むためのマーケティング・ツールにすぎないので、契約履行コストというより、顧客獲得コストを示しているとする見解を表明した。しかし、このような商業上の見解を、これらのアイテムに関する通信業者の会計処理方法に必ずしも影響させるべきではない。

提案された複数要素の提供物の会計処理が有するであろう影響と同じく、過半数の通信業者にとって、SACsを繰り延べることは、顧

客との契約開始時点における収益の増加をもたらす、純利益とキャッシュ・フローのさらなる分離をもたらすであろう。

この新たなガイダンスの意図するところは、一貫した原則がすべての業界(そのため、通信業界内でも)で使用されることを確実にし、投資家にとってより明瞭な情報を提供することであるが、以下に要約されるように、通信業者が提案された要求を採用する際に検討が必要となる多くの判断事項がある。

## ハードウェアの取り扱い

再EDの「結論の根拠」は、両審議会が、顧客へのハードウェア(携帯端末、モデム、セット・トップ・ボックスなど)の引渡しを別個の履行義務と考えていることを示しており、そのため、通信業者が、これと異なる見解を立証することは難しいかもしれない。SACsを現在資産化している通信業者間でも異なる会計処理が見受けられる。つまり、コミッションと携帯端末奨励金の双方を資産化している通信業者もいれば、販売コミッションの要素だけを資産化している通信業者もいる。そのため、現在、携帯端末奨励金を資産化している通信会社は、これらのコストを一定の期間にわたって認識するのではなく、顧客への移転時(すなわち、再EDのもとでの携帯端末に係る収益認識と同時点で)に認識することになるかもしれない。

## プリペイド・サービス

SIMカードの無償提供(give away)または埋込み型SIM内蔵のプリペイド携帯端末、ネットブック、タブレット端末などのプリパッケージサービスを顧客に販売するため、通信業者は、一般に販売代理店(third party distributor)を利用し、顧客がSIMを作動させた時に、販売代理店にコミッションが支払われる。このような取り決めは、最低収益額に関する約定、最終顧客(end customer)との固定契約期間に関する取り決めを含まないことが通常であるため、これらが契約の定義を満たすかどうかは疑わしいところである。特に、再EDの第14項は、他の規準とともに、「企業が、移転される財またはサービスの支払条件を識別することができる場合」に限り、再EDを適用することができることを規定する。そのため、通信会社は、プリペイド顧客の獲得に際して生ずるコストを繰り延べるかどうかを慎重に検討することが必要になる。

## 資産の認識時期

近年、通信会社は、顧客収益性と販売コミッション契約を関連づけることが業界の主流となっている。このような契約は、契約開始時点のアップ・フロントではなく、顧客の契約の経過にわたって、コミッションを支払うのが一般的である。これらの状況において、通信会社は、顧客獲得コストを識別し、当該契約において支払われるコミッションの見積額を契約資産およびこれに対応する負債(これは、コミッションの受領により、獲得した顧客に対し、追加的なサービスを提供することが要求されるかによっても影響を受ける)を認識す

べきであるかどうかを検討する必要がある。我々は、この分野において、以下を含む異なる会計実務を観察してきた。

- 顧客の契約期間にわたり、支払われることが見込まれるコミッション全額のアップ・フロントでの認識
- 将来の顧客業績を条件としないコミッション・コスト(すなわち、契約における最低支払コミッション額)のアップ・フロントでの認識
- コミッションのアップ・フロントで認識せず、その代わりに、コミッションの発生時の認識

再EDIは、コストを資産化すべき状況を提案しているが、これらのコストに関する負債の認識時期については明確に論じていない。しかし、これらのコストの会計処理が根本的に変更されたことを考えると、通信業者の中には、この判断を要する分野における自らの会計方針に反映させるため、この機会を利用する業者もいると我々は予想している。

### 複数要素コスト

より複雑な点は、間接販売チャンネルに支払われるコミッションには、携帯端末に係る奨励金および料金請求業務やカスタマーサービスなどの継続的サービスに対する補償を通常含んでいるということである。携帯端末に係る奨励金を、間接チャンネルを通じたコミッションとは対照的に、直接チャンネルを通じた履行義務の充足コストとして会計処理することは、設例1で説明するように、直接チャンネルを経由した販売が、間接チャンネルを経由した販売と比較して、異なる会計結果につながる可能性がある。

### 設例1

通信業者Aは、全体として経済的に同様の結果が見込まれる2人の顧客を、異なる取引により獲得した。

・第1の顧客は、通信業者Aの間接流通チャンネルを通して獲得され、CU60の公正価値を持つサービスの束(bundle)について、月額CU40の支払いを要求する2年間の契約である。顧客は、間接販売チャンネルよりコストと独立販売価格がCU250の携帯端末を無料で受け取る。通信業者Aは、間接販売チャンネルにCU300のコミッションを支払う。通信業者Aは、顧客に携帯端末を供給せず、携帯端末に関して顧客に何ら責任を負わない

・第2の顧客は、通信業者Aの自らの小売店を通して獲得された。獲得した顧客は、同様の契約(月額CU40)を締結し、第一の顧客と同様、CU250の価値を有する携帯端末を無料で受け取る。販売をした小売店の販売アシスタントにCU50のコミッションが支払われた。

通信業者Aは、現在コミッションを発生時に費用認識しており、今後2年間にわたり、顧客に対しサービス提供を行うだけと予測している。そのため、顧客の契約獲得コストを2年間にわたって償却する(下図に続く)。

	現行の実務				将来の実務			
	直接販売チャンネル		間接販売チャンネル		直接販売チャンネル		間接販売チャンネル	
	第1年度	第2年度	第1年度	第2年度	第1年度	第2年度	第1年度	第2年度
サービス収益	480	480	480	480	409	409	409	409
携帯端末収益	—	—	—	—	142	—	142	—
総収益	480	480	480	480	551	409	551	409
販売コミッション	(50)		(300)		(25)	(25)	(150)	(150)
携帯端末コスト	(250)				(250)			
総コスト	(300)		(300)		(275)	(25)	(150)	(150)
利益	180	480	180	480	276	384	401	259
キャッシュ・インフロー	180	480	180	480	180	480	180	480

設例1は、異なる契約ではあるが、概ね経済的には同様の結果を有すると見込まれる契約に関して、間接販売チャネルに対してなされた支払いが全額販売コミッションとして取り扱われる結果、直接販売チャネルを通して販売されるか間接販売チャネルを通じて販売されるかによって、著しく異なる利益構造になるのかということを説明するものである。また、これは、携帯端末に係る収益の認識とコストの繰延べの複合的効果により、第1年度の利益が大幅に増加することも説明している。

この差異から、間接販売チャネルのケースの場合は、これらの契約に関連するコストを、間接販売チャネルにより実行される履行義務を反映させるため、異なる方法で分析すべきではないのかという疑問が生じる(「販売コミッション」の一部は、契約獲得コストではなく、携帯端末を損失を出して供給することへの間接販売チャネルに対する補償ではないかという点は、議論があるところかもしれない。)異なる分析が適切である場合、直接販売チャネルと間接販売チャネルとの間でより首尾一貫した会計が可能となる。

しかし、通信業者が、コミッション契約の別個の要素を異なる方法で会計処理を行うことを決定した場合、複数要素の収益契約のアンバンドリング(unbundling)に関して、さらなるシステム上の問題に直面するであろう。これは、再EDの提案を踏まえて、通信業者の慎重な検討を必要とするものである。

## 資産の償却

再EDは、契約獲得コストから生じる資産は、「資産が関連する財またはサービスの移転パターンと整合する規則的な方法」で償却することを規定する。再EDは、さらに、認識した資産には、将来予定される契約で提供される財またはサービスに関連している場合があることも規定している(例えば、顧客が現在の契約の更新を選択した場合)。我々のリサーチでは、現在、SACsを資産化している通信業者の大部分が、顧客との当初の契約期間にわたって償却費用を認識している。

再EDにおける設例には、当初は1年間の契約であり、その後、追加料金なしで1年ごとに更新可能なサービス契約に関する設例が含まれている。この設例には、契約を履行する際に生ずるコストは、顧客に対するサービスの提供を企業が見込んでいる期間(当初の契約期間を超過する場合もある)にわたって資産化し、償却すると結論付けている。

したがって、最低限の期間が規定されている契約、無期限契約(open-ended contracts)、更新オプションを有する契約について、コストは、契約期間よりも長い期間で償却される場合がある。

通信業者は、適切な償却期間を決定するために、過去の解約率(churn data)を使用する可能性が高い。しかし、考慮すべき重要な点は、どの程度まで、異なる顧客セグメントに対して異なる償却期間としなければならないかという点である。例えば、大規模な法

人顧客とのオーダー・メイド契約(bespoke contract)は、そのケースごとに償却期間が決定される場合がある一方、消費者顧客に対する償却期間は、ポートフォリオ・ベースで決定される場合がある。ポートフォリオ・ベースが使用される場合、顧客基盤を分解するレベルもまた重要な検討事項である。というのも、顧客基盤内における人口統計に基づいた行動の違いを観察している通信業者もいるからである。

## 減損

再EDは、契約資産の帳簿価額(資産化されたSACs)が、契約に基づき受け取ることが見込まれる残りの対価を超過する場合に、減損損失を認識することを要求する。上記のように、契約資産は、契約期間より長い期間で償却される場合があり、そのため、通信業者が、契約レベルでこの評価をすることは、非常に難しい場合がある。再EDの第6項で、契約のポートフォリオにEDを適用する結果が、個別の契約に再EDを適用した場合の結果と著しく異ならないと企業が合理的に見込んでいる場合、企業が同様の特徴を有する契約のポートフォリオに、再EDのガイダンスを適用することができることを規定している。このポートフォリオ・アプローチは、通信業者がこのアプローチを正当化できるのであれば、減損レビューを実施する通信業者にとって明らかに有益なものとなるであろう。



# 複数提供物—携帯端末と頭痛の種 (handsets and headaches)

当初 ED に関して通信業者が提出したコメント・レターから、通信業界に関して、この分野が最大の議論的となる提案であるということは明らかであった。

再 ED は、財またはサービスの支配(control)が顧客に移転した時に、収益を認識するという当初 ED からの主要な原則を維持している。再 ED は、契約中のすべての履行義務を識別することを要求しており、これにより、通信業者は、継続的なサービスに対して収益を認識するとともに、セット・トップ・ボックス、携帯端末、モデムなど、契約の開始時点で顧客に移転されるハードウェアへ収益を割り当てて認識することがしばしば必要となる。

## 通信業者からのコメント

当初 ED に関して通信業者が提出したコメント・レターから、通信業界に関して、この分野が最大の議論的となる提案であるということは明らかであった。通信業界の大部分が、本提案に関して具体的なコメントをした。そして、現在の米国会計基準 (US GAAP) と整合する形で、「条件付の収益」の認識には上限(cap)と、収益の配分を目的として残余法(residual method)を適用するオプションを設けるべきであったとした。

通信業者の主な懸念事項は 3 つの分野に存在した。第一に、商業的な性格に関する懸念であり、主に、外部投資家による事業の業績評価に、本提案が及ぼす可能性のある影響に関するものであった。提案された会計の複雑性のレベルと、その結果、収益と資金生成との間で以前はしばしば観察されていた整合性からの乖離がもたらされ、投資家は成果を理解することがますます困難になり、通信業者にとっても、自らの成果の解釈や説明にさらなる負担となる可能性が高い。通信業者は、携帯端末は、付帯的サービスかつ(または)顧客をサービスプランに誘引するためのマーケティング・ツールであると考えられること、また、投資家は、利用者あたりの平均収益 (ARPU: average revenue per user) に大きな関心を持っており、当初 ED の提案 (再 ED において、実質的に変更されていない) は、業界の主要な測定基準に変動をもたらすことになるという見解を表明した。

第二に、本提案の適用に関する技術的な懸念があった。経済的に類似する取引が、異なる収益認識として処理される可能性がある、とのコメントを提出した者の中には強力な論拠があった。例えば、同一のサービスプランで、多種多様な携帯端末が提供される場合、本提案により、通信事業者は、異なる収益額をサービス要素に割り当てるかもしれない。もう一つの共通の懸念事項は、契約が直接販売されたものであるか、または販売代理店によって販売されたかによっても差異が生じる可能性があるということである。通信事業者は、携帯端末の引渡しの際に発生する収益の繰延べは、法的に遂行できない可能性がある契

約資産の認識につながることもコメントした。なぜなら、通信事業者が、顧客に対し、関連サービスを提供することで初めて回収可能となるためである。

第三に、コメント提出者は、本提案が情報技術システムに及ぼす可能性のある影響についてもコメントした。顧客対応を行う通信業者の顧客基盤は、数千に及ぶ異なる料金体系およびサービスプラン上の数百万の顧客により特徴付けられる。通信業者は、システムを変更するコストが、この提案されたガイダンスを導入することによる便益を超過するであろうと考えた。

## 再EDにおいてほとんど変更されていない点

両審議会は、当初EDの公表以後、通信業界の代表者と会合し、その後、2011年6月の両審議会の合同会議で、彼らの具体的な懸念事項について議論した。業界からの参加者の不安をよそに、両審議会は、当初EDの提案を維持することを決定した。履行義務の充足は、収益認識のためのトリガーであることが維持され、条件付収益に関する特定の上限額も設けられない。しかし、それぞれの履行義務への収益の配分を決定する際、特定の要素の販売価格が非常に変動する (highly variable) かまたは不確実 (uncertain) な場合にのみ、残余法の使用が認められる。変動とは、異なる顧客に対し、同時にまたはほぼ同時に、広範囲にわたる金額で販売されるものと定義され、一方不確実とは、財またはサービスが以前に販売されていない場合をいう。

再EDの結論の根拠は、両審議会の決定事項の論拠を提供しており、条件付の収益に上限を設けることは、提案された基準のコアとなる原則と整合しない現金主義会計に等しく、実際には収益性がある契約の一部に対して、損失を認識することにつながる可能性があることを主な理由として採用しなかったことを説明している。さらに、結論の根拠は、顧客に対し機器をアップ・フロントに提供する場合、通信業者は、回収する現在の権利を有していない場合であっても、補償を受ける契約上の権利を有しており、そのためこの権利は契約資産を示すと考えている。

両審議会は、現行の実務において、収益が完全には条件付ではない場合があると考えている。例えば、顧客が携帯端末またはセット・トップ・ボックスの代金全額をアップ・フロントに支払わない場合があるので、アップ・フロントに提供された機器に、収益が配分されない場合がある。しかし、これは、例えば、契約が終了した場合、携帯端末またはセット・トップ・ボックスのコストを回収する条項がある解約不能契約の一部である場合もある。

本ガイドンスの適用は、実務において、販売価格が非常に変動し、不確定である履行義務がある場合、取引価格の合計とその他すべての履行義務に帰属させることができる独立価値（独立販売価格が観察可能である場合）との差額分が、当該履行義務に帰属せられることを意味する（販売価格が「非常に変動するまたは不確定」とであると認められるための要件を満たした場合）。

通信業者は、（携帯端末とともに）販売するサービスプランに応じて、携帯端末に対してさまざまな程度の奨励金を支給する。しかし、これは必ずしも販売価格が「非常に変動する」ことを意味しない。第三者から供給される機器と（例えば、内部で開発したライセンスのような）コストが不明なアイテムは、コストデータの存在と携帯端末が別個に販売されているという事実により区別することができる。例えば、再EDの第73項に従って、通信業者が、独立販売価格が直接観察可能でないと結論付けることができた場合であっても、見積り技法を適用することが要求される。これらの見積り技法には、第73項(b)に従い、独立販売価格を、（別個に販売されている場合の）販売価格またはコストにマージンを付加するベースで算定することが含まれる。そのため、通信業者が、これらの状況において、残余法の使用を正当化することができる可能性があるとは思えない（not appear likely）。

一方で、サービスプランの価格付けにおける変動性に関して、残余法の使用が正当化される場合がある（特に、サービスの束の提供の際、それぞれの束の比較および束ねられた要素のそれぞれの独立販売価格の比較の双方をとおして、通信業者が適用する値引きの範囲を検討する際に正当化される場合がある）。しかし、この場合、残余法の適用は、奨励金付きのハードウェアに対してより多くの収益を配分する可能性があり、そのため現行の会計実務からさらに乖離するものと思われる。

#### デロイトの洞察

収益認識にもたらされる変更は、通信業者の主要な財務測定基準に影響を与えるであろう。そのため、投資者やアナリストが業績の評価基準を見直すことが必要になる場合がある。さらに通信業者は、財務諸表利用者に継続的に情報を提供するためには、現行の会計手法での結果を提供する、またはより現金主義に近い測定基準の使用へ移行する必要性を検討する可能性が高い。

# システムー正確な情報を引き出す

多くの通信業者は、現行の収益および費用報告に関する要求を満たすために、スプレッドシート、データベースおよび手動プロセスに大きく依存している。しかし再 ED の提案は、今後これらに依存することができなくなる可能性を示しているかもしれない。

当初 ED に対する通信業界のコメントに基づけば、再 ED が提案する変更を導入する際に、通信業者が直面する問題は重要である。当初 ED へのコメントにおいて、ほぼすべての通信業者のコメント・レターは、新たな要求を理由とする IT システムおよびビジネス・プロセスの変更に関連する複雑性とコストに関しての懸念を表明した。ある大規模な多国籍通信業者は、要求される変更を導入するには「何億ユーロもの金額」がかかることが見込まれるとコメントし、別の通信業者は、新たな課金システム導入の完了には、3 年以上の年月と 80 百万ドル超のコストがかかると述べた。

現行の課金システムを変更することは、通信業者にとって、常に費用のかかるタスクであり続けてきた。多くの通信業者は、現行の収益およびコストの報告に関する要求を満たすために、スプレッドシート、データベースおよび手動プロセスに大きく依存している。しかし再 ED の提案は、今後これらに依存することができなくなる可能性を示しているかもしれない。現行の課金システム及び課金インフラの機能の大部分は「課金時(as-billed)」基準に基づくデータ提供に限定され、その他の方法におけるデータ報告に関してはほとんど機能しない。

再 ED で提案された収益会計に対する変更は、現行の会計仕訳の作成方法を更新しなくてはならないことを意味している。これは非常に大変な取組みとなる可能性があるが、現在および将来の規制変更に対応する、柔軟かつ透明で、監査可能な環境を構築し、ビジネスに貢献する財務能力を改善する機会でもある。

これらの回答を検討する際、通信業者は、銀行および金融機関が複数要素契約を含む大量の顧客契約に関する処理および会計処理について豊富な経験を有している金融サービス・セクターなど、他の業界を参考にすることがある。

## 変更の導入

通信業者は、課金インフラを変更(または再設計(re-engineering))するか、または課金と会計/財務システムとの間にソフトウェア層(software layer)を導入するかを選択する必要がある。

ソフトウェア・ベンダーおよび通信業者からの意見を調査してみると、課金システムを変更するより、ソフトウェア層を導入した方が以下を含むいくつかの利点があるようである。

- 顧客の経験(customer experience)ー顧客マスター・データや顧客への課金に影響を及ぼす可能性のある課金システムへの重大な変更に関連する固有リスクがある。
- コストーソフトウェア層の導入コストは、課金システム・インフラを再設定(reconfigure)するコストより低い可能性がある。
- 将来の互換性の確保(future proof)ー専門的な会計ソフトウェアは、将来における会計上の要求の変更、または、通信業者のサービス提供の変更により容易に適応できる。

しかし、通信業者のいくつかのオプションは、特に、通信業者が、課金システムと財務システムを端末相互間でかなり統合している場合など、通信業者の現在のインフラによって制約される可能性がある。

ソフトウェア層を導入することを検討している通信業者は、大量の取引に対処することができるソフトウェアを必要とするであろう。

そのようなソフトウェアは、課金システムまたはその他のシステムから契約レベルでデータを受け取ることができ、束ねられた製品およびアンバンドルされた製品に関する会計上のルールを作成できる必要がある。再 ED の要求を考慮すると、その他の数多くのシステムも注文履行システム、在庫管理システム、給与システム(内部コミッションの支払い)および外部(間接チャネル)販売コミッション・システムを含むソフトウェアの導入が必要となるかもしれない。

オートメーション化されたルールに基づくシステムは、複数の法域に跨って活動する通信業者にとっては、付加価値を有する場合がある。というのは、首尾一貫した仮定を定めることが可能で、それを一元的に適用することができるということは、個々の営業活動企業が、各法域における財務担当者の異なった判断に晒されることが少なくなることを意味するからである。

### デロイトの洞察

顧客の収益性および行動をより理解することを望む通信業者は、複数のシステムからの未調整のデータを結合することが必要になる場合がある。再 ED の提案に対処するための課金インフラの変更または新たなソフトウェアの導入は、これらのシステムおよび顧客データ内に隠された価値を引き出す機会を通信業者に提供するかもしれない。このような機能は、通信業者が、新たな料金体系およびプロモーション用提供物が財務に与える影響をシミュレーションをすることを可能にし、財務が市場変化に反応するためのボトルネックではなく、価値を創造するビジネス・パートナーとなることを支援する。

# 契約の変更—無償提供 (goodwill) は常に良い (good)わけではない

当初 ED は、「契約の変更(modification)による価格」と「既存の契約の価格」とが相互依存である場合に、当該契約の変更を既存の契約と一緒に会計処理しなければならないことを提案する契約変更に関するガイダンスを提供している。

通信業界からのコメント・レターにおいて、当初 ED にコメントを提出した多くの通信業者は、彼らの典型的な契約に意図しない結果をもたらす可能性があることを理由に、契約の変更の取扱いについて大きな懸念を表明した。通信業界において、変更は頻繁に発生するものであり、料金体系の置換えおよび組合せの数は膨大である。これは、契約ごとに数十万または数百万の評価が必要になる可能性がある。

変更が発生する可能性のある例として以下のものがあげられる。

- カスタマーサービスに苦情を申し立てた顧客が一定期間無料で視聴できるテレビのプレミアム・コンテンツ
- 外部委託したネットワーク・ロールアウト契約の仕様書の改訂
- 請求料金の変更をもたらす高速ブロードバンド接続へと切り換えた顧客
- 月額料金を減額する代わりに、契約期間を延長する顧客

通信業者は、ガイダンスは、当該変更が当初の契約合意時の事実または状況が変化したことにより生じたものであるかどうかを考慮に入れるべきであることに懸念を表明し、もしそうであるならば、これは単に別個の契約として処理すべきものであると提案した。これらの懸念は、再 ED の提案において、いくらか対処されている。

通信業者が提起したその他の懸念は、そのような契約の変更を評価し、会計処理を行う上で必要となる情報をモニターし、追跡するには IT システムへの大きな変更が必要になるということである。費用対効果の議論が多くの通信業者より提起され、その実行可能性について疑問を投げかける通信業者もあった。

## 改訂された提案

これらの再 ED の提案は、当初 ED の「価格の相互依存(price interdependence)」の原則から乖離することを意味している。両審議会は、当初 ED の原則では、契約の変更の会計処理方法を決定するには十分ではないと考えた。

そのため、再 ED は、「変更」を構成する要素の定義およびその会計処理方法をさらに明確にすることを目指した。再 ED は、契約の変更が、収益認識の目的上の契約の定義に適合する場合、次に、別個の契約として会計処理する要求に合致しているかの評価を行うべきことを規定している。

以下の場合には、このケースに該当するものと考えられる。

- 追加の「区別できる(distinct)」約束した財またはサービスがある。
- 企業が、追加の約束した財またはサービスの独立販売価格を反映する対価の金額を受領する権利を有しており、当該特定の契約の状況を反映するため、価格に適切な調整がなされている。

これに該当しないケースの場合、両審議会は、契約の変更を、既存契約への修正として会計処理すべきことを決定した。しかし、これらの変更を遡及的または累積ベースでのキャッチアップにより会計処理すべきことを提案する代わりに、再 ED は、これらの変更の影響を将来に向かって会計処理すべきことを提案している。取引価格の変更(すなわち、その他の契約の変更がない場合)は、契約の変更として会計処理されず、契約中の別個の履行義務に遡及的に配分されることになる。

そのため、財またはサービスが「区別できる」かが、重要な判断事項となる。他の規準とあわせて、再 ED は、主に以下の場合に「財またはサービスが区別できる」と定義している。

- 企業が、通常、財またはサービスを別個に販売している
- 顧客が、それ単独で、または顧客が容易に利用可能な資源とともに、財またはサービスからの便益を享受できる

契約の変更が、別個に該当しない場合であっても、再EDは、変更された契約に残存する財またはサービス(契約の変更日において移転されていない財またはサービス)を、以下で要約する、2つの方法のいずれか(または2つの方法の組み合わせ)で会計処

理することを要求する。下表に含まれる3つ目の設例(c)は、変更が、取引価格の変更だけに関連する場合である。

状況	要求事項	設例
(a) 残りの財またはサービスが、契約の変更日以前に移転されたものと区別できる場合	<p>受け取ったがまだ認識されていない対価および顧客が支払うことを約束した残りの対価を残りの(履行)義務に配分する。</p> <p>旧契約を終了し、新契約を締結することに等しい。</p>	<p>12ヶ月の契約を18ヶ月に延長するケーブルテレビの受信契約者は、善意のしるし(goodwill gesture)として、プレミアム・スポーツ・チャンネルが3ヶ月間視聴できる。セット・トップ・ボックスは、契約当初の段階で提供された。プレミアム・スポーツ・チャンネルは、「区別できる(distinct)」と考えられており、ケーブル通信業者により、しばしば別個に販売されるものである。</p> <p>本シナリオにおいて、義務の一部は継続している(すなわち、テレビ放送サービスの月次での提供)。しかし、通信業者は、残り6ヶ月のサービス提供期間は、最初の12ヶ月から区別できるものと考えている。そのため、ケーブル提供の最初の12ヶ月間に配分された収益は、充足された履行義務であると考えられる。さらに、セット・トップ・ボックスの提供時においても、収益は認識されている。セット・トップ・ボックスを引き渡す履行義務は変更前に充足されているので、当該要素に対して対価は再配分されない。</p> <p>そのため、残りの対価は、レンタル期間の最後の6ヶ月と「無料」スポーツチャンネルに関連する3ヶ月との間で将来に向かって配分することになる。これは13ヶ月から15ヶ月目の収益が他の月より多く認識される結果をもたらす。また、この(収益の)配分は、将来に向かってなされるので、16ヶ月目から18ヶ月目の収益は、最初の12ヶ月間の収益より小さい。</p>
(b) 残りの財またはサービスが、区別できず、変更日において、部分的に充足された単一の履行義務の一部である場合	<p>取引価格と完了までの進捗度の測定を見直す。</p> <p>契約の変更の影響を、累積ベースでのキャッチアップにより、収益(または収益の減額)として認識する。</p> <p>あたかも当初契約の一部であるかのように会計処理を行うことに等しい</p>	<p>ネットワーク機器のインテグレーターが、ある地域に対し、24ヶ月以上の期間にわたり、CU100,000の対価で「イーサネット(Ethernet)」ネットワークを運用展開(roll out)する契約を締結する。当該契約の12ヶ月目(その時点で、インテグレーターは、当該作業の50%を完了し、CU50,000の収益を認識した)で、インストール中の機器のうちのいくつかの要素の技術仕様書を改訂する変更の要求が認められ、受領可能な対価合計がCU20,000増加し、完了までの総見積りコストも増加した。</p> <p>相互関連性が強い(highly interrelated)財またはサービスを、顧客が契約したイーサネット・ネットワークに統合する重要なサービスを提供しているため、変更された契約により提供される予定の財またはサービスは、区別できないとインテグレーターは考えている。そのため、企業は、プロジェクトの進捗率の全体評価を再検討し、12ヶ月間経過した時点で、変更された契約の40%を完了したと考えた。その結果、インテグレーターは、認識した収益の金額をCU48,000に修正し、同日にCU2,000の収益の認識を中止する。</p>

<p>(c) 取引価格だけに 変更がある場合</p>	<p>財またはサービスに変更がない場合、取引価格の変更は、契約当初時点と同じ基準で再配分される。</p>	<p>セット・トップ・ボックスが契約当初時点で提供される 24 ヶ月の衛星テレビの受信契約において、12 ヶ月目の終わりに、顧客に対して CU63 の善意の受信料の減額 (goodwill credit) が行われる。当初の取引価格 CU630 に基づいて、CU30 がセット・トップ・ボックスの引渡時に認識され、その後の継続的な衛星テレビサービスに対して月額 CU25 の収益が認識された。</p>
	<p>契約当初時点で再配分することに等しい。</p>	<p>取引価格の CU63 の減額が、比例的に配分される結果、セット・トップ・ボックスに係る収益が CU3 減額し、サービス全体に係る CU60 の収益の減額が、1 年目に CU30、2 年目に CU30 配分される。これにより 12 ヶ月終了時点で、以前認識した収益のうち CU33 が減少する結果となる。</p>

### デロイトの洞察

通信業者は、新規顧客または既存顧客に与えられる、値引き、善意の減額、アドオン (add-on) の影響を考慮する必要がある。さらに、顧客サービスの代理店や販売スタッフも善意の減額、無料サービス、値引きを顧客に対して提供する影響について、よりよく理解することが必要になる可能性がある。

再 ED におけるその他の要素と同じく、提案された要求によって、通信業者のシステムに重大な影響がある。

変更後の状況が、(a)と(b)を組み合わせたものになる場合(すなわち、一部充足された履行義務に組み合わされる区別できる履行義務がある)、企業は、顧客から受け取ったがまだ収益として認識していない対価の金額に顧客が支払うことを約束した残りの金額を加算した金額を、充足されていない履行義務に配分する。義務が一定の期間にわたって充足される場合、企業は取引価格を見直し、進捗を測定する。変更日において充足された別個の履行義務に関して認識された収益の金額を修正するために、対価の金額の再配分は行わない。

# 対価の調整—信用リスクおよび貨幣の時間価値

これらのコメントで強調された包括的なメッセージは、より手作業によるプロセスの結果、判断のレベルが増加し、その代わりに、通信業者が報告する収益の間の比較可能性が減少するということである。

当初 ED には、認識される収益の金額に直接影響を与える 2 つの提案が含まれていた。それは「信用リスク」と「貨幣の時間価値」である。

## 信用リスク

当初 ED は、確率加重平均法(probability weighted method)を使用して信用リスクを調整すべきことを提案した。

通信業者が、コメント・レターにおいて提起した主な懸念は、顧客情報およびその信用履歴について利用可能な情報が限られることが多い新規顧客の信用リスクのレベルの定量化の実行可能性に関するものであった。さらに、通信業者には、数百万の零細な個人顧客との取引があり、そのため、誰が債務不履行(default)の可能性があり、またその金額について評価をすることは非常に難しいということを強調した。通信業者は、顧客の人口統計にもとづく、ポートフォリオ・アプローチの採用を良好することを提案した。

コメント・レターの中で通信業者が強調した、もう 1 つの問題は、当初 ED のもとでは、行われた取引の経済的実質と必ずしも対応しない収益金額が最終的に計上される可能性があるということであった。信用リスクの金額の契約資産への配分は、契約がもつ本当の価値を無視し、即座に顧客が支払不能(および企業の回収不能)であると仮定し、判断レベルを信用リスクの価値を算定する者に委ねてしまう。

これらのコメントで強調された包括的なメッセージは、より手作業によるプロセスによる結果、判断レベルが増加し、その代わりに、通信業者が報告する収益の間の比較可能性が減少するということである。

再 ED は、収益の表示科目に信用リスクの調整を直接記録する要求を削除したが、引き続き、企業に対して、新規契約の開始時に顧客の信用リスクの影響(すなわち、回収可能性)の影響を会計処理することを要求している。再 ED は、企業に対して、金融資産(すなわち、債権)の帳簿価額における顧客の信用リ

スクの会計処理を契約開始時点で要求し、信用リスクの影響を損益計算書の収益の近くに表示することを要求する。言い換えれば、債権の測定とそれに対応する認識された収益金額の差額が、損益計算書の本体において、別個の表示科目として表示されるということである。その後の債権の減損、減損額の変更もこの表示科目に表示される。

当初 ED への変更は、提供された金額の変更を反映するため、信用リスクの金額に対してなされた再調整の結果として勘定に反映され、取引の経済的実質と受取金額との差額に関して、コメント・レターで表明された懸念の程度を減少させるだろう。しかし、再 ED は、要求される判断、システムへの影響、および通信業者間で減少する比較可能性のリスクに関して提起された懸念に対しては対処していない。

## 貨幣の時間価値

当初 ED は、契約に重要な財務要素が含まれている場合、貨幣の時間価値は、収益の減額として会計処理することを提案している。多くの通信業者はこの提案に同意したが、何が、「重要(material)」を構成するのかを明らかにするよう求めた。再 ED は、この分野においてより多くのガイダンスを提供しており、財またはサービスの引渡しと支払額の受領との間の期間が 1 年以内である場合、企業は、財務の影響を調整する必要はない。この提案は、期間が 12 ヶ月以上にわたる契約において、顧客に対し、携帯端末、セット・トップ・ボックス、モデムなどの通信奨励金付きのハードウェアを提供する通信業者に、貨幣の時間価値の影響を要求する可能性がある。

多くの通信業者は、履行義務レベルで調整を可能とするための機能を導入するには、非常にコストと時間がかかり、ある通信業者は、「システムの総点検が必要となる」とコメントした。



## デロイトの洞察

通信業者にとっては、これがいかなる場合に当てはまるものなのかが必ずしも明確ではないかもしれない。例えば、顧客が携帯端末を「無料」で受領し、月次で支払いを行う24ヶ月間のサービスプラン契約の締結は、実質的には、携帯端末に対する支払いという要素とサービスプランに関するその残額の支払いであるという要素を含んでいる。

このケースにおいては、携帯端末は、24ヶ月にわたって支払われるということに、見解の相違はない。

当初 ED は、貨幣の時間価値を反映するために使用される割引率には、信用リスクを反映する金額を含むことを規定した。ある通信業者は、信用リスク調整後利率(credit risk adjusted rate)の使用は、回収リスク(collectability risk)が契約期間の経過とともに減少していくとの仮定を組み込むものであり、取引の経済的実質と首尾一貫しない会計処理につながることを理由に、割引率には、無リスク利率(risk free rate)を使用すべきであると提案した。改訂されたガイダンスは、割引率の算定の際に、顧客の信用特性(credit characteristic)を考慮することを引き続き要求するが、我々は、両審議会が、結論の根拠において、「債権は、当初の請求金額(original contract amount)で測定されるため、当初認識時点で損失を認識しないであろう」と記述していることに言及しておく(重要な財務要素が含まれている場合を除く)。これは、実務上、信用調整が、通信業者が言及するほど重要な問題をもたらすとは限らないということを示している。しかし、契約期間が12ヶ月を超える契約には重要な財務要素が多分含まれているかもしれないということに注意しなくてはならない。

改訂されたガイダンスは、財務要素が契約にとって重要であるかどうかを検討する際、3つの要素を検討しなくてはならないと規定する。

- 財またはサービスの移転と顧客によるこれらに対する支払との間の期間の長さ
- 顧客が、アップ・フロントで支払いを行った場合と対価の金額が著しく異なるか
- 契約における金利および関連性のある市場での実勢金利

これらの規準を考慮すると、サービスに対する支払いは、サービス提供にあわせて回収される傾向があるので、通信業者は、第1の規準がもっとも関連するものであると考えるかもしれない。しかし、契約全体の価格に、契約開始時点で引き渡されるが、顧客が12ヶ月以上にわたり支払う奨励金付きの携帯端末の対価が含まれる場合には検討が必要となる。

# 開示—変更点は少数だが、大きな課題である

再 ED で定められる開示要求へのもっとも重要な追加事項は、顧客との契約獲得コストまたは契約履行コストから生じる資産の認識に関連するものである。

## 年次の開示

当初 ED からの主要なテーマは以下の分野に関するものである。

- 以下のような顧客との契約に関する情報を含める。
  - 当期中の収益の分解
  - 期首から期末の契約資産合計額および契約負債合計額の調整表
  - 不利な履行義務に関する情報を含む企業の履行義務に関する情報
- 以下に関連する履行義務に関する情報
  - 履行義務の充足時期
  - 重要な支払条項
  - 企業が移転することを約束した財またはサービス
  - 返金、返品に関する負債
  - 製品保証の種類およびそれに関連する義務

再 ED は、これらの主要な分野における開示の要求を維持している。これらの開示の大部分がそのまま残っているという事実は、当初 ED に対するコメント・レターの中で懸念を表明した通信業者を失望させるものとなるかもしれない。いくつかの通信業者は、特に新たなシステムや彼らが保有する契約数を会計処理するための統制を導入するために必要な追加コストのレベルを考慮すると、提案された追加開示による便益の増加について疑問を持った。

契約期間が 1 年を超えると予想される契約に関するガイダンスには細部に変更が施された。残りの履行義務に配分された取引価格の金額の開示、および企業がこの収益を認識すると見込んでいる時期についての当該見込みについての開示は引き続き要求される。しかし、当初 ED は、これらの金額に関する満期日ゾーン (time bands) の徹底した開示を要求する一方、再 ED は、通信業者に対して定量的または定性的な形式で情報を開示する選択肢を通信業者に与えている。

再 ED で定められる開示要求へのもっとも重要な追加事項は、顧客との契約獲得コストまたは契約履行コストから生じる資産の認識に関連するものである。企業は、顧客との契約の獲得または履行のために発生したコストから認識した資産の期首と期末の残高の調整表を資産の主要区分 (例えば、販売コミッション) ごとに開示することが要求される。該当するものがある場合、企業は、以下のそれぞれに関連する金額を (開示に) 含めなくてはならない。

- 追加
- 償却
- 減損損失
- 減損損失の戻入れ
- 当報告期間における変動を理解するのに必要となり得る追加的な表示科目

コストを償却するために使用される方法も開示しなくてはならない。

## 中間開示

再 ED は、中間財務諸表において、企業が収益認識に関する特定の開示を提供しなければならないことを提案する。両審議会は、中間財務諸表において、以下の情報の開示を要求することを決定した。

- 収益の分解
- 当報告期間の契約資産合計額および契約負債合計額の変動に関する表形式の調整表
- 残りの履行義務の分析
- 当報告期間の不利な履行義務に関する情報およびそれに対応する不利な負債の変動についての表形式の調整表
- 顧客との契約の獲得コストまたは履行コストにより認識された資産の変動についての表形式の調整表

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含みます。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。

© 2011 Deloitte Touche Tohmatsu LLC

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**