

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

## IASB が収益認識に関する再公開草案を公表 —メディア業界に関する洞察

再公開草案の公表は、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の公開草案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。

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）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）」）を共同で公表した。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、IASBとFASB（以下、合わせて「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に関する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。コメント募集期限は2012年3月13日である。本基準書案は、2015年1月1日より前に開始する事業年度から発効することはなく、IASBは早期適用を認めている。

本「IFRS Industry Insights」は、メディア業界に影響を及ぼす可能性のある再EDの内容を取り上げるとともに、これらの改訂された提案の潜在的な影響の評価に役立つ洞察を提供するものである。

### 複数の履行義務の識別

当初EDと再EDの双方とも、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している。再EDでは「区別できる（distinct）」の定義が精緻化され、以下で説明されている場合を除き、以下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（bundle）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り扱われる。

- 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）に対して、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、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、企業は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。

財またはサービスの束を別個の履行義務から構成されるものとして取り扱うことを認める状況を制限する本提案は、一部のメディア企業に影響を及ぼす可能性がある。紙面、テレビおよびインターネット広告等の多様な広告媒体を提供する契約を締結するメディア企業や、印刷物および電子やオンライン媒体の双方を提供するメディア企業は、上述の規準に基づき、契約が複数の履行義務を含むかどうかを検討する必要がある。

#### **設例1**

あるメディア企業は、紙面広告および電子広告を含む複数の形態の広告サービスを、「単独契約」と「他との組合せによる契約」の双方により提供している。企業は、大手小売業者との間で、2つの広告キャンペーンを提供する契約を締結した。これらの広告はそれぞれ異なる時点で提供される。すなわち、1つは、隔月で刊行される自社の雑誌における6つの紙面広告、もう1つは、1年間の契約期間において自社のウェブサイトに掲載される50,000回のクリックを通じた広告である。取引価格の総額は、CU200,000である。企業は、紙面広告と電子広告を別個の履行義務として会計処理すべきか評価する必要がある。通常、企業による広告キャンペーンは別個に販売され、それぞれ異なる時点で提供されるため、これらは区別できるとみなされる。したがって、取引価格CU200,000は、独立販売価格の比率に基づきそれぞれの広告キャンペーンに配分されるべきである。

#### **設例2**

あるメディア企業は、2つの異なる形態のコンテンツ配信、すなわち紙面とオンラインによるコンテンツを顧客に対して提供している。顧客は、12ヶ月の購読期間にわたり、紙面版、オンライン版、またはその両方のコンテンツのいずれかを受領する契約を締結することができる。顧客は、紙面版とオンライン版を別個に、またはパッケージとしてCU150で購入可能である。メディア企業は、紙面版とオンライン購読が区別できるかを評価する必要がある。紙面版とオンライン版は別個に販売され、それぞれ異なる時点で提供されるため、紙面版はオンライン版と区別できる。したがって、パッケージとして販売される契約について、メディア企業は、CU150の取引価格を紙面版とオンライン版に配分する必要がある。

#### **設例3**

あるメディア企業は、自社のコンテンツに対する12ヶ月間のオンライン購読サービスをCU150で提供している。オンライン購読により、顧

客は、過去のコンテンツのアーカイブにアクセスすることができ、また新規のコンテンツが利用可能になることが約束される。企業は、アーカイブへのアクセスとオンラインで新規コンテンツが利用可能になる約束が、区別できるかを評価する必要がある。顧客が単独で個々のサービスから便益を享受できる場合に、「アーカイブへのアクセス付与」と「新規コンテンツの提供」に対する企業の義務は区別できるとみなされる。双方の履行義務は一定の期間にわたって充足される。双方の履行義務の移転パターンが同一である場合、企業は実務上の便宜として、当該区別されるサービスを単一の履行義務として会計処理することができる。

## 顧客インセンティブ

メディア企業は、様々な顧客インセンティブ（例えば、リベート、クーポン、1つ購入すると1つ無料となる製品（buy one get one free products）、契約更新オプション、将来の財およびサービスに係る値引き）などを提供する場合がある。これらのインセンティブのいくつかには、追加的な財またはサービスを取得するオプションが含まれる場合がある。これらのオプションが、当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を提供する場合（すなわち、増分の権利）、再EDはこれらのオプションが別個の履行義務を生じさせることを提案している。実質的に、顧客は将来の財またはサービスに対して企業に前払いをしており、企業はこれら将来の財またはサービスの移転時またはオプション権の消滅時に収益を認識する。

別個の履行義務とみなされるインセンティブを提供するメディア企業は、（オプションを含む）個々の履行義務に対して、取引価格を独立販売価格の比率で配分することが要求される。オプションについての相対的な独立販売価格が、直接に観察可能でない場合には、企業はそれを見積り、当該見積りは、顧客がオプションの行使時に得であろう値引きを以下の双方について調整したものを反映しなければならない。

- a) 顧客がオプションを行使することなしに受けることのできる値引き
- b) オプションが行使される可能性

改訂された提案は、実務的代替として、財またはサービスが契約における当初の財またはサービスと類似している場合（例えば、契約更新オプション）には、企業は、提供すると予想される財またはサービスおよびそれに対応する予想対価を参照して、取引価格をその選択的な財またはサービスに配分することができるとしている。

メディア企業は、顧客インセンティブが（それが重要な権利を構成する場合は）契約における履行義務の分析へ及ぼす影響について慎重に評価する必要がある。なぜなら、履行義務の識別とその後の取引価格の配分は、収益認識時期や収益認識額に影響を及ぼす可能性があるためである。

### 設例1

ある出版社は、書籍をCU20で顧客に販売する契約を締結する。契約の一部として、出版社は特定の顧客に対し、翌月の電子版書籍を将来購入する際の50%値引きクーポンを提供する（電子版書籍もCU20で販売

これらのオプションが、当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を提供する場合（すなわち、増分の権利）、再EDはこれらのオプションが別個の履行義務を生じさせることを提案している。

する)。出版社は、翌月に季節的な販売促進の一環として、地方紙に広告を掲載し、すべての電子版書籍の将来の購入について10%値引きするバウチャーを無料で提供する（1回の購入につき、1枚のクーポンしか使用できない）。したがって、増分となる値引き（40%）は重要な権利とみなされる。出版社は、増分となる値引きを、書籍の販売に係る契約において別個の履行義務として会計処理することになる。取引価格の一部を値引きクーポンに係る別個の履行義務に配分するために、出版社は（オプション）行使の可能性を70%と見積る。その結果、出版社の値引きクーポンの見積り独立販売価格はCU5.60となる（オプション行使の可能性70%×販売価格CU20×増分値引き40%）。出版社は、取引価格CU20のうち、CU4.38(CU20×[CU5.6/(CU5.6+CU20)])を値引きクーポンに配分する。書籍販売時に出版社はCU15.62の収益を認識し、値引きクーポンの収益CU4.38の認識は、クーポンが失効するかまたは行使されるまで繰り延べられる。

## 設例2

メディア企業は、連続テレビ番組の制作を行っており、1シーズン24話の放映権を1話あたりCU1.0百万であるテレビ局に与える契約を締結する。テレビ局に対し、追加シーズンの契約を1話あたりCU1.5百万で更新するオプションが付与される。メディア企業は、1話あたり固定価格で契約を更新するオプションが、重要な権利にあたるかどうかを評価する必要がある。テレビ局は、契約を締結することなしにオプションを得ることはできない。また、テレビ・シリーズが成功すれば、固定価格オプションの価値は重要なものとなる可能性がある。なぜなら、当該オプションがなければ、成功した最初のシーズンの次のシーズンにおける価格はCU1.5百万より高くなる可能性があるためである。

## 取引価格の算定

当初EDは、取引価格が変動する場合、企業が取引価格を合理的に見積ることができるならば、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、顧客への約束された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（第三者のために回収する金額を除く）」であることを明確にしている。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、割引および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、現在の情報および将来の情報を反映し、「企業が権利を得ることになる対価の金額をよりよく予測すると企業が予想する方法によって」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。契約を通して、1つの方法を一貫して適用する必要がある。

値引きは、顧客の購入累計額が一定のレベルに達した場合に、通常提供される。メディア企業は、企業が権利を得ることになる対価の金額をよりよく予測すると企業が予想する方法によって、「取引から予想されるキャッシュ・フローの確率加重平均金額」と「最も発生の可能性が高い金額」のいずれかを使用して、取引価格を見積る。キャッシュ・フローの見積りには、企業による将来の値引きの予想も含まれる。企業が顧客から対価を受取り、その一部を値引きの理由で顧客に返金する予定である場合は、企業は返金する予定の金額を負債として認識する。同様に、特定のパフォーマンスの指標を満たしたときに、顧客が企業に対して追加の対価を支払う必要がある場合は、当該追加の対価に係る企業の予想が、キャッシュ・フローの見積りに含まれる。本

メディア企業は、企業が権利を得ることになる対価の金額をよりよく予測すると企業が予想する方法によって、「取引から予想されるキャッシュ・フローの確率加重平均金額」と「最も発生の可能性が高い金額」のいずれかを使用して、取引価格を見積る。

「IFRS Industry Insights」で後述するように、再EDは、取引価格の見積りを制限するのではなく、認識する収益の累計額に上限を設けることで、変動対価の不確実性を取り扱っている。

## 返品権付きの販売

一部のメディア企業は、様々な理由で、製品（例えば、書籍、DVD、CD）を返品する権利とともに、製品の支配を小売業者や消費者に移転することが一般的となっている。小売業者や顧客が購入品を返品する場合、返金や、返品した品物の金額の次回購入時からの差引き（store credit）、または交換などの権利を得ることがある。再EDは、企業が以下のすべてを認識して返品権付きの製品の移転を会計処理しなければならないことを提案している。

- a) 企業が権利を得ることが合理的に確実な対価の金額（返品されると見込まれる製品を考慮して）での移転した製品の収益
- b) 返金負債
- c) 返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利である資産（および対応する売上原価の修正）

これは、現行のガイダンスと類似している。顧客による同種製品の交換は、返品とは考えられず、欠陥のある製品の返品は、改訂された提案における製品保証に関する要求事項によって評価される。

### 設例

メディア企業は、ある小売業者に対して、600個のDVDをそれぞれCU20で販売する。各DVDの原価はCU10であり、企業の通常の商慣行では、製品を30日以内に返品して、全額の返金を受けることを小売業者に認めている。取引価格を算定するため、企業は、権利を得ることとなる対価の金額の予測に最も役立つアプローチは、最も発生可能性の高い金額（most likely amount）を使用することであることを決定する。最も発生可能性の高い金額（過去の販売傾向に基づく）を使用して、企業は製品の5%が返品されると見込む。企業の実績により、企業が権利を得る対価の金額が予測される。企業は、DVDの回収のコストには重要性がなく、返品された製品は利益を出して再販売可能と見込んでいる。

製品の販売時点において、企業は収益CU11,400 [CU20×570 : DVD30個(600×5%)が返品されるとの見込みに基づく]および売上原価CU5,700[CU10×DVD570個]を認識する。CU600（販売価格の5%またはCU20×DVD30個）が返金負債として設定され、CU300（製品原価の5%またはCU10×DVD30個）が返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利についての資産として認識される。返品の可能性は、その後の各報告日ごとに評価され、見積りの変動は、資産と負債、および収益と売上原価を通して反映される。

## 履行義務充足時点での収益認識

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判断する際に企業が考慮すべき追加のガイダンスを提供することを決定した。

当初EDは、顧客への財またはサービスがいつ移転したかに関する判断に「支配（control）」概念を導入した。そのため、収益が認識される場合、それは、ある一時点（例えば、財の引渡し）で認識されることもあれば一定の期間にわたって連続的に（例えば、サービスの提供）認識されることもある。当初EDは、一時点における支配の移転の分析に関する特定の指標を提供し、支配は連続的に移転する場合もあり得ることを規定した。当初EDに関するコメントを受け、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指標案を修正し、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は、当初EDにおいて提案されたガイダンスのほとんどを繰越している。しかし、両審議会は、「支配」を明確に定義する代わりに「支配」概念を記述し、支配の指標から「財またはサービスのデザインまたは機能が顧客に固有のものである」を削除し、「所有のリスクおよび経済価値」を追加することを決定した。顧客が財またはサービスの支配を獲得する指標には以下のものが含まれる。

- ・ 企業が資産について支払いを受ける現在の権利を有している。
- ・ 顧客が資産の法的所有権を有している。
- ・ 企業が資産の物理的占有を移転した。
- ・ 顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している。
- ・ 顧客が資産を検収した。

再EDでは、企業が一定期間にわたり収益の認識を行うためには、履行義務が連続的に充足されていると結論付ける必要があるとしている。その後、完了までの進捗度を測定する方法を選択する必要がある。

企業は、以下の2つの規準のうち、少なくともいずれか1つを満たす場合に、履行義務を連続的に充足する。

1. 企業の履行により、資産が創出されるかまたは増価し、資産の創出または増価につれて顧客が当該資産を支配する（例えば、顧客が仕掛品を支配する）。
2. 企業の履行によって、企業が「他に転用できる資産(an asset with alternative use)」が創出されず（例えば、契約により、企業が仕掛品を別の顧客に売却することができない、または仕掛品が大幅にカスタマイズされており、別の顧客には適さない場合）、かつ、次の規準のうち少なくとも1つに該当する。
  - a) 企業が各タスクを履行するにつれて、顧客が（企業の履行による）便益を同時に享受し消費する。
  - b) 他の企業が、顧客に対して残りの義務を履行することが要求される場合に、当該他の企業は、（企業が支配する仕掛品ま

たはその他の資産へのアクセスなしに)現在までに完了した作業を実質的に再履行する必要がない。

- c) 企業が、現在までに完了した履行についての支払を受ける権利を有しており(企業が、契約上の義務を完全に遵守する者と仮定する)、約束のとおり契約を履行する予定である。顧客が契約を解除できない、または契約価格の全額が契約解除時に支払われる場合に、当該規準を満たすものと思われる。顧客が契約を解除でき、契約解除時に契約価格の総額より低い固定金額が支払われる場合は、現時点までになされた履行に対する補償には十分とはみなされず、この規準を満たさない場合がある。

ライセンス販売において、メディア企業は当該ライセンスにより顧客が便益を享受することが可能な時点について、とりわけ留意する必要がある。(ライセンスの)権利が顧客に移転していても、顧客が当該権利を使用できる時点で制限が課せられている可能性がある。制限が解除されるまで、顧客は権利の使用を指図し権利から便益を享受する能力を有さないため、当該制限は収益認識の遅延を生じさせる可能性がある。

ケーブルや衛星放送、広告、およびオンライン出版へのアクセス等のメディア・サービスを販売する場合、メディア企業は、支配が一定期間にわたり顧客に移転するのか、または一時点で移転するのかを判断するために、契約上の取決めを慎重に評価する必要がある。支配が一定期間にわたって移転するサービスの場合、企業は履行義務の完全な充足までの進捗度を測定する適切なインプット法またはアウトプット法を決定しなければならない。

### セール・スルー契約(sale-through arrangements)

メディア業界では、企業によって、最終顧客(end customer)への販売のために、他者(例えば、卸売業者)に製品(例えば、雑誌や新聞)を引き渡すセール・スルー契約(sale-through arrangements)を使用する場合がある。現行のガイダンスでは、収益は通常、製品が最終顧客に販売された時にだけ認識される(メディア企業が売れ残った製品の回収または移転を行う能力がある場合は、その時点までは所有に伴うリスクと経済価値が移転しないかもしれないため)。

再EDの提案では、企業は製品の支配がいつの時点で移転するかを決定するために、セール・スルー契約の条件を評価することが必要となる。卸売業者が、製品の支配(裁量による返品権を含む)を有している場合、支配は製品が卸売業者に引き渡された時に移転する。現在の収益認識方針について、リスクと経済価値の移転規準だけを基礎としている企業は影響を受ける可能性がある。リスクと経済価値の移転は、支配が移転したかどうかの指標の1つであるが、改訂された提案は、検討が必要な追加的な規準を含んでいる。例えば、企業が卸売業者に対して製品の返還を要求できる場合、または製品に対する支払いをする義務がない場合、支配は卸売業者に移転していない。よって、収益は製品が第三者へ販売された時点でのみ認識される。

## 設例

あるメディア企業が、卸売業者との間で、最終顧客に販売される雑誌を供給する1年間の契約を有している。当該企業は、売れ残った製品を他の卸売業者へ販売する権利を有している。当該企業には追加的な義務はなく、製品が最終顧客へ販売された後は、卸売業者に返品権はない。卸売業者は、消費者に対する販売があるまでは企業に対して支払いを行う義務はなく、企業は売れ残った製品を他の卸売業者へ販売する権利を有しているため、支配は移転していない。よって、収益は、製品が最終顧客へ販売された時点で認識することになる。

## ライセンスおよびロイヤルティ

メディア企業によっては、顧客に対して、自らの知的財産（例えば、ブランド名、製品または特定の市場でキャラクターを使用する権利、および映画放映権）を使用して製品を生産するライセンスを付与する場合があります。企業が顧客に対してライセンスを付与した場合、約束された権利は、顧客が当該権利の支配を獲得し、当該権利を使用して便益を享受することが可能な時点で、企業が充足する履行義務を生じさせる。

## 設例

映画制作会社は、ある映画の特定の地域における6年間の独占的上映権をCU16百万で顧客に付与する。支払いは次のように予定される。劇場公開時にCU12百万、劇場公開から1年経過後（その際、ホームビデオも利用可能）にCU3百万、そして劇場公開から2年経過後（その際、テレビ放送開始可能）にCU1百万。契約上の取決めにより、映画制作会社は、6年間の契約期間中に特定地域において他の顧客に当該上映権を付与することが禁じられている。顧客は、映画上映権について、3つのリリースを別個に購入するかパッケージで購入するかを選択できる。当ライセンス料収入の会計処理方法を決定するにあたり、映画制作会社は、劇場公開、ホームビデオおよびテレビ放送を含む単一の6年間のライセンス（すなわち、単一の履行義務）を顧客に提供しているのか、または3つの区別されるライセンス（すなわち、劇場公開、ホームビデオ、テレビ放送に関する別個のライセンス）を提供しているのかを評価する必要がある。企業は、異なるリリースは区別できると結論付け、取引価格のCU16百万は相対的な独立販売価格に基づき各リリースに配分される。各リリースに配分されたそれぞれの収益は、顧客が取決めの条件に従って特定のリリースに係る上映権の支配を獲得し、当該上映権を使用して便益を享受することが可能な時点で認識される。上映権は顧客に移転するが、顧客がそれぞれのリリースを上映できる時点で制限が課せられている。その制限が解除されるまで、顧客にはそれぞれのリリースの使用を指図して便益を享受する能力がないため、当該制限は収益認識の遅延を生じさせる可能性がある。

企業が顧客に対してライセンスを付与した場合、約束した権利は、顧客が当該権利の支配を獲得し、当該権利を使用して便益を得ることが可能な時点で、企業が充足する履行義務を生じさせる。

## 収益認識額の累積額に対する制限

再EDは、認識する収益の累計額に追加的な制限を課している。すなわち、認識する収益の累計額は、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。

再EDは、認識する収益の累計額に追加的な制限を課している。すなわち、認識する収益の累計額は、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。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。

上述の規準にかかわらず、再EDは、企業が顧客に知的財産（intellectual property）のライセンスを付与し、顧客のその後の財またはサービスの販売に基づいて変動する追加的な対価の金額を支払うことを顧客が約束している場合（例えば、売上ベースのロイヤルティ）には、企業は、不確実性が解消するまで（すなわち、顧客の事後の販売が発生するまで）は追加的な対価の金額に対する権利は合理的に確実とはならない。

### 設例1

メディア企業は、ある製造業者と5年間のライセンス契約を締結する。本契約に従って、製造業者は、企業の知的財産を使用して製造し販売する各製品に対してCU1を支払うことに同意する。製造業者は各四半期末毎に、企業に対して当該データを提供する。製造業者へのライセンスの移転後は、他の履行義務は企業にない。

企業により認識される年間の収益累積額は、企業が有する類似の契約の実績にかかわらず、四半期売上高または使用ベースのロイヤルティ（usage based royalties）に制限されることになる。なぜなら、知的財産のライセンス付与に係るロイヤルティに関して、再EDは、製造業者の事後の販売が発生するまでは金額は合理的に確実ではないことを規定しているためである。

### 設例2

メディア企業は、ある大手小売業者と1年間の広告契約を締結し、当該契約において、広告キャンペーンが特定の業績目標を達成した場合に対価はCU120,000であるが、特定の業績目標を達成できない場合に対価はCU100,000に減額される。企業は、類似の種類契約および顧客についての相当の経験がある。この経験から、企業は90%の確率で広告キャンペーンが業績目標を達成すると考えている。企業は、企業の経験が権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つと考えている。なぜなら、企業は過去の契約から、成功し期日までに（サービスを）完了する可能性のレベルに関する信頼できるデータを有しており、これが変更されることを示す証拠がないからである。

契約は単一の履行義務であり、将来のサービスは区別されないと判断された。企業は、取引価格を最も発生可能性が高い金額である

CU120,000とした（業績目標を達成されることを前提とした固定契約価格CU120,000）。状況が変化した場合、企業は取引価格の見積りを更新し、見積取引価格を更新し、累積額にキャッチアップ・アプローチを使用して、認識する収益を減額する。

## 回収可能性

再EDは、予測される信用損失の見積額（すなわち、要求される場合には当初見積額と、当該見積額に対する事後的な修正の双方）を、包括利益計算書において、総収益の表示科目に隣接した別個の表示科目で認識することを要求する。本提案には、約束された対価を顧客が支払う能力を評価することを要求する収益認識規準は含まれない。

信用リスクの影響が、売上総利益内に示されるようになるので、メディア企業は、財務業績表示の潜在的な変更が、売上総利益率などの主要な業績指標へ及ぼす影響を評価する必要があるかもしれない。

## 契約コスト

他の基準で取り扱われていない契約履行コストは、「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、契約価格に反映されていない、契約を履行するための一般管理費、および仕損のコスト、労務費またはその他の資源は、通常発生時に費用処理される。再EDは、コストが予定される契約に特定して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にしている（すなわち、契約前コスト）。

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、契約の獲得に成功した場合にのみ発生する販売手数料）。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。実務上の便宜として、予想される期間が1年以下の契約については、発生した契約獲得コストを資産計上する代わりに、費用処理することが認められる。

資産化されたコストは、「当該資産に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」で償却しなければならない。期間は、顧客との当初の契約期間を超過する場合がある（例えば、契約更新および関連するその後の売却の考慮）。

再EDは、重要性がある契約を確実なものとするためのコストを費用処理しなければならないかもしれないことに対する、一部のメディア企業の懸念を緩和する可能性がある（例えば、知的財産権や書籍権利の獲得、特定の取引費用、フランチャイズ申込費用、定期購読関連費用および発行前費用）。

---

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。

## 設例

ある顧客は、衛星テレビ会社との間で、18ヶ月間の初回申込みセット契約（テレビ、ブロードバンド・インターネットおよび電話を含む）を締結する。セットは、月額CU30（企業の月次原価はCU10）で提供され、違約金なしでいつでも解約可能である。企業は類似の種類契約および顧客について相当の経験がある。この経験から、このタイプのプランに加入する顧客は、通常、同一のパッケージに平均3年間留まると考えている。企業は、テレビ、ブロードバンド・インターネットおよび電話サービスの据付を行い利用可能にするために技術者を顧客の自宅に派遣する。当該作業に通常2時間かかる。企業側に、材料費と直接労務費から構成される据付け費用CU250が発生する。企業は発生した費用の一部を補填するため、新規顧客に対しCU120の据付料を請求する。顧客は、設置した機材で、企業からのサービスのみを受領することができる。したがって、据付け費用は別個の履行義務とはみなされない。

企業は、経験が企業が権利を得ることとなる対価の金額の予測に役立つと考えている。なぜなら、企業は過去の契約から、顧客がこの特定のプランに留まる期間の可能性に関する信頼できるデータを有しており、それが変更されることを示す証拠がないからである。したがって、企業は対価を総額でCU1,200受領すると予測している[(CU30/月×36ヶ月) プラス据付料CU120]。企業はまた、セット・サービスを提供するコストをCU360(CU10/月×36ヶ月)と見込んでいる。発生した直接費用は企業の将来の契約上の履行義務の充足を可能とし、当該費用の回収が予想されるため、据付け費用CU250は資産計上され、36ヶ月間にわたり償却される（当該期間は、企業が顧客に対しサービスを提供すると予想される期間であり、当初の契約期間である18ヶ月を超過する。これは、収益認識のパターンと整合する）。

## 返還不能の前払手数料

こうした契約において、別個の履行義務を識別する一環として、メディア企業は、その前払手数料が契約上の商品およびサービスの移転に関連しているかどうかを評価する必要がある。

メディア企業によっては、契約開始時またはその前後に、返還不能の前払手数料を顧客に課すものがある。例として、契約における返還不能の最低手数料などがある。当該契約において別個の履行義務の有無を識別する評価の一環として、メディア企業は、前払手数料が約束された財またはサービスの移転に関連しているかどうかを評価する必要がある。状況によっては、返還不能の前払手数料が、企業が契約開始時またはその前後において契約の履行のために行うことを要求される活動に関連するものではあるが、当該活動が約束された財またはサービスの顧客への移転を表すものではないことがある。むしろ、前払手数料は、将来の財またはサービスに対する前払であるため、それらの財またはサービスが提供された時点で収益として認識される。その収益認識期間が当初の契約期間を超えて延長されるのは、企業が契約更新のオプションを顧客に付与していて、そのオプションが重要な権利（すなわち、他の顧客が契約更新時に追加の前払手数料を支払わなければならないのに対して、当該顧客が契約更新時にその前払手数料の支払いを免除される）を顧客に提供している場合である（上記「顧客インセンティブ」参照）。

返還不能の前払手数料が履行義務に関連している場合には、手数料は取引価格の総額に含まれるべきであり、企業は当該履行義務を別個に会計処理すべきかどうかを検討しなければならない。

メディア企業によっては、返還不能の手数料を、契約セットアップの際に発生するコストの補償の一部として課すことがある。当該セットアップ活動が履行義務の規準を満たしていない場合には、企業は、進捗度を測定する際に、当該活動を無視しなければならない。なぜなら、セットアップのコストは、顧客への財またはサービスの移転を表すものではないからである。企業は、契約のセットアップの際に発生する当該コストが、資産計上が可能なコストとなるかどうかを評価しなければならない（上記「契約コスト」参照）。

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およびそれらの関係会社（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む）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等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 6,400 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 カ国を超える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提供しています。デロイトの約 182,000 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。

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。