

## IFRS industry insights: 通信セクター

新しい収益基準は、収益と利益の認識に大きく影響する可能性があり、システムの変更が要求されるかもしれない

### 要点

- 新基準は、現行のガイダンスよりも詳細で規範的であり、新たな複雑性をもたらしていることより、一部の企業にとっては**収益および利益の認識**が変更される。具体的には、通信セクターの企業は、以下について考慮することが必要である。
  - 契約グループに**ポートフォリオ・アプローチ**を適用することが可能か
  - 契約におけるすべての財またはサービスに**収益を配分**する場合における、新しいガイダンスの影響
  - **契約変更**をどのように会計処理するか
  - 特定の**契約獲得に関連するコスト**を資産化するべきか
  - **貨幣の時間価値**の影響について収益を調整すべきか
- 新基準は、収益に関連するかなり拡充された**開示**を要求しており、企業は、情報収集のための**適切なプロセス**が整っているかを確認することが必要である。

### 何が起ったか

国際会計基準審議会 (IASB) は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」と題する新基準 (以下、「新基準」) を公表した。新基準は、顧客との契約から生じる収益の会計処理に関する単一の包括的なモデルを示しており、IFRS の複数の基準書や解釈指針によって構成されている現行の収益認識のガイダンスを置き換えるものである。コア原則は、企業は、企業が財またはサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる金額で測定される、財またはサービスの移転を反映するように収益を認識するというものである。

新基準は、2017 年 1 月 1 日以後開始する報告期間に適用され、早期適用は認められる。企業は、適用初年度に、本基準を遡及適用するか、または修正された移行措置を使用するかを選択することが可能である。新基準は、2002 年に開始された米国財務会計基準審議会 (FASB) とのコンバージェンス・プロジェクトの成果である。ほとんど完全にコンバージェンスされており、IFRS と USGAAP との主な差異は、期中開示および適用のタイミングに関するものである。

### 通信業界に対する影響

以下では、新基準によってもたらされる主要な影響のうち、通信業界の企業の関心が特に高いと考えられる分野をハイライトし、そのような影響の一因となり得る新基準の主要部分について検討する。さらに多くの複雑性が存在していることは言うまでもなく、後述のとおり、デロイトは、それらの論点をさらに詳しく検討するさらなるガイダンスを作成している。

### どのような影響があるか

**収益および利益の認識のタイミングは、新基準によって重大な影響を受ける可能性がある**

従前の基準書が、収益認識の方針と実務を構築し適用するにあたって、かなりの判断の余地を認めていたのに対して、IFRS 第 15 号は、通信業界に関係のある多くの分野において、より規範的なものとなっている。これらの新しいルール適用は、収益や、場合によってはコストの認識において重要な変更をもたらすかもしれない。

このことは、財務報告のみの問題ではない。企業は、新基準の影響について**市場への影響に備え、アナリストの理解を得る**ことに加え

て、より広範囲な影響について考慮しなければならない。特に、以下について考慮が必要となる可能性がある。

- **重要な経営指標(key performance indicators)および他の主要な指標**(例えば、ARPU: Average Revenue Per User)の変更
- **税金支払のプロフィールの変更**
- **分配のための利益の利用可能性**
- **報酬およびボーナス制度**に関連して、目標が達成されるタイミングや目標が達成される可能性への影響
- **コベナンツへの抵触の可能性**

### **新基準に対応するために現行の会計システムおよび会計プロセスの重要な変更が要求される可能性がある**

通信業界では、企業の請求システムに基づいて収益認識がなされることが一般的である。後述のとおり、IFRS 第 15 号は、より概念的なアプローチに基づく新しい要求事項を導入している。契約の数が膨大であり、製品の種類が豊富な業界においては、このアプローチの適用と新基準によって要求される詳細な開示の作成の複雑性は、企業が新たなシステム・ソリューションの開発を余儀なくされるほどに大きなものである。状況によっては、「ポートフォリオ・アプローチ」の利用可能性が、追加的な複雑性を低減する可能性があるが、複雑性が取り除かれるわけではない。

要求されるシステム変更の程度を決定するにあたって、企業は、顧客に提供する価格や製品の種類の将来の変更に対処するために、十分な柔軟性が必要とされることを考慮することを望むであろう。2017 年 1 月 1 日の発効日は、新しいシステムの開発のためには厳しい時間軸であるかもしれない。

### **最も重要な変更は何か**

#### **収益を、識別された別個の財およびサービス(例えば、携帯電話端末)にどのように配分すべきか**

これまでの、基準書に明確なガイダンスがなかったことから、契約における財およびサービスの識別や、それらの財およびサービスへの収益の配分にあたり、判断の余地が大きかった。企業は、IFRS 第 15 号におけるより詳細なガイダンスの結果として、現行の会計方針を修正しなければならないかもしれない。新基準は、契約から生じる収益を、提供される区別できる財またはサービスのそれぞれに、独立販売価格の比に基づいて配分することを要求している。ただし、限定的な状況においては「残余」アプローチの使用が認められる。

通信業界では、通信のプロバイダーによって端末に対する補助が出され、営業のためのコストと考えられていることが一般的である。従来、端末に配分される収益は、顧客が端末のために支払ったことが明確な金額(もしあれば)に限定されることが多かった。端末に対する補助付きの通信契約への新しいアプローチの適用は、それが請求のパターンに反映されているか否かに関わらず、典型的には、契約開始時点(端末が引き渡された時)により多くの収益が認識され、

(通信サービスが提供される)その後の契約期間に認識される収益がより少なくなることを意味するであろう。

このことは、一部の企業に収益認識のタイミングの重要な変更をもたらす可能性があり、異なる料金やサービスプランの顧客の数が膨大であることより、企業は、新しい要求事項に対応したシステムを確実に整備するために、重要な実務上の課題を克服しなければならないであろう。

### **契約が修正された場合にどのような影響があるか**

通信業界では、顧客に契約の修正(例えば、通信時間の増減やサービスの追加または終了)を認めていることが極めて一般的である。これまでは、このような修正に関する基準書におけるガイダンスは限定的であった。IFRS 第 15 号は、契約変更を将来に向かって(将来の収益の調整として)会計処理すべきか、遡及的に(変更が発生した時の調整として)会計処理すべきかに関する詳細なガイダンスを定めている。このことも、一部の企業にとっての実務の変更を招く可能性があり、契約における財およびサービスの形態が多様にわたる結果として、実務上の難題がもたらされるかもしれない。そのような収益の調整が、現行の会計システムの中で対処することが実務上可能かどうか、またはシステムの変更が要求されるのかを評価することが重要となる。

### **契約コスト(例えば、販売手数料や成功報酬)を資産化すべきか**

収益認識に関するより規範的なガイダンスに加えて、新基準は、契約を獲得するためのコスト(例えば、販売手数料)と、契約を履行するためのコストを区別したうえで、資産化すべきコストを決定する具体的な規準を定めている。通信業界では、例えば、「成功報酬」(すなわち、契約が獲得されたときにのみ支払われる手数料)を通じた顧客との契約の獲得に直接帰属するコストが多額に発生するため、論点となる。現在は、そのようなコストの取り扱いが企業ごとに異なっており、多くの企業がそのようなコストを費用化していた。新基準は、企業に成功報酬の資産化を要求しており、これは営業利益に影響を与えるであろう。さらに、新基準は、資産化された契約コストを、財またはサービスの移転のパターンに合わせた規則的な基礎で償却することを要求している。企業は、適切な償却の基礎や償却期間を決定するために判断を用いることが必要となる。

### **貨幣の時間価値の影響について収益を調整すべきか**

IFRS 第 15 号は、融資契約(financing arrangements)および貨幣の時間価値の影響について、新しいより詳細なガイダンスを導入している。新基準に従って、財務要素は、重大性がある場合には、収益とは別に会計処理される。これは前受金にも未収金にも適用されるが、財またはサービスの移転と支払との間の期間が 1 年以内の場合は例外となる。このガイダンスは、場合によっては現行の会計実務を変更する可能性がある。例えば、顧客にハードウェア(例えば、端末、モデム、またはセット・トップ・ボックス)の補助を出している通信会社の契約が、12 ヶ月を超える支払期間を有する場合には、貨幣の時間価値を考慮しなければならない。

## 他に何が変更されるのか

上記で述べた主要な変更に加えて、新基準は、収益の報告に関する多くの分野について詳細なガイダンスを導入しており、企業は、収益に関する会計方針が引き続き適切であるかどうかを評価するにあたり、それらのガイダンスのすべてを考慮したことを確認することが必要である。

IFRS 第 15 号の影響に関するより詳細な情報は、IAS Plus ([www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)) にて、デロイトの IFRS in Focus で提供されている。さらなる業界別の公表物についても IAS Plus より入手可能である。

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 7,600 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 を超える国・地域の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 200,000 名を超える人材は、“standard of excellence” となることを目指しています。

Deloitte (デロイト) とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”) ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL 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。DTTL (または “Deloitte Global”) はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [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。