

## 通信業界の会計

収益に関する  
新しい見解の出現



## 目次

はじめに .....	1
通信業界の主な懸念 .....	3
論点 1: 無料携帯端末は収益を生み出すか? .....	4
論点 2: 収益の変更 .....	5
論点 3: 現金または機器インセンティブの会計処理 .....	6
論点 4: アクティベーション収益について .....	7
論点 5: 代理人 vs. 本人 - 新しい見方? .....	7
論点 6: 契約コスト .....	8
論点 7: 長期契約における支配の喪失 .....	9
論点 8: 一貫した実務の導入? .....	9
論点 9: 排他的ライセンスと非排他的ライセンス .....	10
論点 10: 開示 .....	11

# はじめに

国際会計基準委員会 (IASB) と米国財務会計基準審議会 (FASB) は、収益認識に関する単一の基準を作成するための共同プロジェクトを行っている。

共同プロジェクトの目的は、多様な産業に適用できる収益認識モデルを作成することである。IASB と FASB は、収益認識に関する単一の基準を作成することによって、収益認識に係る既存の基準に関して識別されている欠点や矛盾点を取り除くことを目指している。この共同プロジェクトは、国際財務報告基準 (IFRS) と米国会計基準 (U.S.GAAP) のコンバージェンス作業の中で、重要な役割を担っている。

収益認識に関する新たな基準は、IFRS の既存の基準である国際会計基準 (IAS) 第 11 号「工事契約」及び IAS 第 18 号「収益」、及び U.S. GAAP の既存の基準である EITF 第 00-21 号「複合品の納入を伴う収益」を置き換えるものである。

2008 年 12 月、IASB と FASB はディスカッション・ペーパーを公表し、200 通を超えるコメント・レターを受領した。受領したコメントの内容は多岐に渡るが、その中には世界最大規模の固定通信事業者と移動体通信事業者からのものもあり、ディスカッション・ペーパーの中で議論されている概念と提案が、通信業界の財務諸表やシステム・業務プロセスに重要な影響が及ぶ可能性があることが明らかになった。

収益認識の公開草案「顧客との契約からの収益」は、2010 年 6 月 24 日に公表され、2010 年 10 月 22 日までコメントの募集が行われている。

本稿では、ディスカッション・ペーパーに対するコメントレターの中で識別された懸念事項から、公開草案の主要な論点を取り上げ、公開草案における提案事項が通信業界にどのような影響を与えるかについて考察する。

## プロジェクト・タイムライン



## 概観

公開草案では、収益認識の決定に 5 つのステージを適用する。この 5 つのステージに関連する公開草案のガイダンスを要約すると以下の通りである。

### ステージ 1 契約の識別

企業は、2 つ以上の契約を単一の契約として結合する場合がある。公開草案によれば、個別の契約の価格が相互に関連する場合には、契約を結合することが適切である。逆に、契約の中の要素がその他の要素と独立して価格付けされている場合には、顧客との単一の契約を 2 つ以上の契約として取り扱う方が望ましい場合がある。

## 概要



## ステージ2 個々の履行義務の識別

公開草案によれば、契約で約束されたすべての商品とサービスを評価し、個別の履行義務があるかどうかを決定する。公開草案は、個別に区別できる場合には、商品またはサービスを別個に会計処理することを要求している。個別に区別できるとは、商品またはサービスを顧客に個々に販売可能な場合、あるいは、そのもの自体に価値があり他の商品等と一体となって個別に販売可能な場合を意味する。

## ステージ3 取引価格の決定

### a) 貨幣の時間価値

貨幣の時間価値は、その影響が重要な場合に考慮されるべきである。貨幣の時間価値の調整は、商品やサービスの対価の支払時期が、商品とサービスの移転時点から大きく離れている場合に行われる。したがって、顧客から対価が前払いされた場合、または顧客に信用期間が付与される場合には、貨幣の時間価値による収益の調整が必要となる場合がある。

### b) 変動しうる対価

企業が商品またはサービスを引渡した時点で、将来受け取る金額が固定されていない場合がある。公開草案においては、将来変動しうる対価は、期待値が信頼性をもって測定できる場合に限り、「期待値」アプローチを用いて認識される。期待値アプローチのもとでは、経営者は、関連する過去の経験に基づき将来起こりうるシナリオの発生可能性を検討し、状況が大きく変化すると考えるかどうかについて評価する必要がある。

### c) 顧客の信用リスク

公開草案のもとでは、顧客の信用リスクは、収益認識の可否そのものではなく、認識される収益の金額に影響する。企業は、加重確率アプローチ(信用リスクを加重平均すること)を用いて、顧客の信用リスクを反映するように取引価格を調整することとなる。

## ステージ4 個々の履行義務への取引価格の配分

公開草案は、取引価格を個別に区分された要素へ、各々の要素の単独の販売価格の比率で配分することを要求している。単独の販売価格の最善の根拠は、個別に販売される商品またはサービスの観察可能な価格である。しかし、商品またはサービスが個別に販売されていない場合、公開草案は、企業に対し、合理的なアプローチに基づき見積りを行うことを要求している。単独の販売価格の合計に対してディスカウントが行われた場合、そのディスカウントは、個々の区別された商品またはサービスの単独の販売価格の比率で厳密に配分される。

## ステージ5 履行義務が充足された際の配分された収益の認識

収益は、顧客が商品またはサービスの支配を獲得した時点で認識される。収益認識時点は、多くの取引において重要事項であるが、同時に多くの判断を要することが多い。収益認識の原則は、「顧客が商品またはサービスを直接使用する能力を有し、かつ商品またはサービスから便益を得ることができる場合に、顧客は支配を獲得する」ことである。「顧客が支配を獲得する」とは、当該商品等から生み出される可能性あるキャッシュ・フローを実質的にすべて獲得する権利と、残存する経済的利用可能年数にわたり商品等を使用する権利を有するか、顧客が商品等を消費する権利を有する場合である。商品またはサービスの支配はある一時点で移転する場合もあるし、継続的に移転する場合もある。公開草案は、商品またはサービスの支配が継続的に移転する場合の収益認識の方法を提案するとともに、顧客に支配が移転されたかどうかを決定するための多くの指標を提供している。

# 通信業界の主な懸念

ディスカッション・ペーパーの特徴は、企業の顧客に対する正味の契約ポジションの増加を基礎とする、単一の収益認識原則の導入を提案したことであった。

単一の原則ベースの基準の作成についての提案は通信業界の大多数から賛同を得たが、顧客との正味の契約ポジションに基づく収益認識が最も適切な原則なのか、またその原則の実行は実務上可能であるかどうかについて、様々なコメントが寄せられた。

それらコメントの大多数において課題とされているのは、以下の事項である。

## ・既存の IT インフラの処理能力

提案された基準を適用するにあたって実行不可能とされた点は、何千もの料金プランを契約する何百万の顧客との正味の契約ポジションの測定システムに起因するものである。この点はすべてのコメント提出者に共通の見解であり、コメントの中には、「ポートフォリオ」アプローチのほうがよりよい場合があるというものもあった。

## ・事業者間の収益認識の整合性について

現行の IFRS のもとでは、実務的なガイダンスがなくとも、通信事業者の間で収益認識方針の整合性はとれているとコメント提出者が考えていることが明確であった。

## ・収益とキャッシュ・フローとの不整合

提案された基準を適用した場合、収益として認識される金額が、取引から発生するキャッシュ・フローの金額と大幅に乖離する可能性がある。これにより、アナリストや投資家にとって収益とキャッシュ・フローとの関連性を理解することがより難しくなる可能性がある。したがって、財務諸表利用者にとって、報告された財務情報が意思決定のツールとして有用ではなくなってしまうこともありうる。

ディスカッション・ペーパーに対するその他のコメントの中には、履行義務の定義が非常に曖昧であり、多くのガイダンスを必要とするというものや、履行義務について広義に定義がされているため、業界の中でも異なる解釈を導き出してしまうのではないかというものもあった。一方で、当該定義は目的に合致していて良いとする意見もあった。また、どのように個々の履行義務を区分するか、履行義務の構成要素は何かについて意見が分かれている。

我々は、ディスカッション・ペーパーに示された質問に関する事業者からのコメントをレビューした結果、通信業界の会計実務を変えることになる可能性のある 10 個の主要論点を識別し、以下に要約する。





# 論点 1: 無料携帯端末は収益を生み出すか？

## 設例

顧客は 24 カ月の携帯電話契約を締結した。契約は、音声通話、SMS(ショートメッセージサービス)、およびデータ通信サービスの提供を受けるものであり、一月当たりの契約額は CU30 である (契約総額は CU720)。契約の締結にあたり、顧客は、携帯端末を無料で受け取ったが、携帯端末単独での販売価格は CU378 である(携帯端末のコストは CU350)。音声通話、SMS、およびデータ通信サービスのみ(無料携帯端末無しの販売)の単独販売価格は、一月当たり CU22 である。この設例では、貨幣の時間価値及び顧客の信用リスクについては無視する。

- ・ 携帯端末を除くすべてのサービスの単独販売価格 =  $CU22 \times 24 \text{ カ月} = CU528$
- ・ 携帯端末の単独販売価格 = CU378
- ・ 合計 = CU906
- ・ 実際の課金 =  $CU30 \times 24 \text{ カ月} = CU720$
- ・ 携帯端末収益への配分  $720/906 \times CU378 = CU300$
- ・ サービス収益への配分  $720/906 \times CU528 = CU420$
- ・ サービス収益の年間計上額 = CU210

現行の通信業界の実務と比較して、公開草案のもとでの収益認識の概要は以下のとおり。

公開草案の提案	一般的な現行の業界実務			
	1 年目	2 年目	1 年目	2 年目
サービス収益	210	210	360	360
携帯端末収益	300	-	-	-
収益合計	510	210	360	360
売上原価	(350)	-	(350)	-
純利益	160	210	10	360
純キャッシュ・フロー	10	360	10	360

公開草案によって、利益は平準化されるが、報告される純利益と純キャッシュ・フローとの間に結果としてミスマッチが生じるという影響がある。

ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の間で最も議論の多い点は、新しいガイダンスが、結果として、無料携帯端末に関する収益認識方法の変更を生じさせる場合があるということである。現在、大多数の通信事業者が、端末販売について、将来のサービス提供が条件となっていない金額、すなわち、端末に対する現金受領額まで収益認識を制限している。通常、通信端末市場では、顧客を獲得した時点で通信端末の原価を認識するが、対応する収益についてはほとんど認識しないか、まったく認識されていないのが実情である。

公開草案の核となる概念の一つは、企業が商品またはサービスの支配を顧客に移転し、履行義務が充足された時点で収益を認識するというものである。従って、ディスカッション・ペーパーと整合的なこの概念により、携帯端末が顧客に引き渡された時点で収益認識を行う結果となることは、論理的な結論と思われる。

公開草案は、他のアイテムの提供が条件となっていない金額に収益を制限しておらず、代わりに、企業に対し、類似した取引の経験(または他社の経験)に基づいて、合理的に見積り可能な取引価格を使用して収益を認識することを要求している。移動体通信事業者にとってこの要求は、当初、認識された収益の金額の回収可能性について考慮する必要はあるものの、無料携帯端末に関連した収益自体が認識される場合があることを意味する。また、取引価格を決定する際に回収可能性の検討をするという要求は、営業費用の中で貸倒コストを認識する事業者にとっては、収益を減額させる結果となる場合がある。

公開草案は、各々の履行債務に対する単独の販売価格に比例して、取引価格をすべての履行債務に配分することを要求する。配分の基礎として単独の販売価格を用いるが、配分の過程において若干の判断が必要となることがある。

## デロイトの考察:

「条件付」収益の会計処理は、既存の業界実務からの根本的な変更を示している。このような会計処理を行うことは、一般に、端末コストを収益システム内でなく、他のマネジメント情報システムを通じて個別に会計処理を行っていた通信事業者にとって困難である可能性が高い。多様な携帯端末及び料金プランの変更や、直間の販売チャネルを通じた売上の会計処理を行う為に、費用削減が日常的に行われている通信業界の事業者に対して、財務システムの拡張投資が要求される可能性がある。

# 論点 2: 収益の変更

通信業界における管理サービスやネットワーク・ソリューションの提供者にとっては、契約変更(契約範囲、契約価格や契約期間の変更)が一般的に行われている。また、法人向の移動通信・固定通信サービスでは、顧客との間の複数年契約や基本契約の変更が頻繁に行われる。

現在、契約変更をどのように会計処理するかについて明確なガイダンスはほとんど存在していない。通信業界の事業者は、一般に契約変更を、将来に向かって、または遡及的に、あるいはそれらの中間として処理するなど、幅のある会計方針を適用している。

ディスカッション・ペーパーは、契約の変更についてほとんど触れていなかったが、公開草案では、契約の変更について、価格変更後の契約と既存契約とに相互に関連性があれば、契約の変更は既存契約と一体として会計処理されるべきとしている。逆に、価格変更後の契約と既存契約に相互に関連性がないとみなされるのであれば、契約変更は別個の契約として会計処理される。

公開草案では、契約の変更が相互に関連性があるか否かを評価する際の指標を提供している。その指標は、契約がほぼ同じ時期に締結され、単一の商業目的があり、その目的が同時または連続的に達成されているかというものである。公開草案の実務ガイダンスは、契約変更が既存契約と相互に関連性があるかどうかを評価する際の要点は、ある時点で商品またはサービスの市場における単独販売価格と、変更があった場合の単独販売価格との比較をすることであることを明確にしている。異なる顧客グループに対して幅広い価格帯を提示している場合には、そうした評価が特に複雑になる場合がある。

公開草案は、既存の顧客との関係によって、単に値引きが行われているだけでは、その契約の価格は他の契約と相互に関連性があるとはいえない点を明確にしている。

### 設例

事業者 A は、2009 年 1 月 1 日(1 年目)に、顧客 B に対して、固定回線サービスを年間 CU100 で提供する 5 年契約を締結した。4 年目の半期末時点で、事業者 A は、2012 年 7 月 1 日以降有効な 20% ディスカウントを条件に、契約期間を 2 年間延長することに合意した。合意時点において、事業者 A が他の顧客に提供する場合の当該サービスの単独販売価格は、年間 CU90 である。契約変更の結果、契約期間 7 年間における収益価値合計は CU630 となる。

	1 年目	2 年目	3 年目	4 年目	5 年目	6 年目	7 年目
契約は相互に関連性がない	100	100	100	90	80	80	80
契約は相互に関連性がある	100	100	100	60	90	90	90

この設例では、契約が相互に関連性がない場合(例えば、改訂された価格 CU80 が市場価格である場合)、会計処理は請求金額を反映する。相互に関連性がある場合(例えば、契約延長が市場価格を下回る価格で提示された場合)、4 年目の収益は減額され、当該年度末において累計で CU360 が認識される。これは、このシナリオにおける収益が累計ベースで決定されるためであり、4 年目の年度末の累計収益は、CU630 の 4/7、すなわち CU360 となる。

### デロイトの考察:

この論点により会計処理の変更が生じる企業は、通信業界における契約改訂の複雑な性質からすると、より多くの会計専門要員を必要とする可能性が高いと想定される。収益について助言を行う経理担当者だけでなく、契約交渉中は、販売チームや法務チームも協働することが必要となる。特に、契約変更に伴う正しい単独価値の評価をするためには、重要な判断を伴う可能性が高く、通信事業者は、当該判断領域においてより多くの判断の基礎を許容することが適切であるかどうかを考慮しなければならない。

## 論点 3: 現金または機器インセンティブの会計処理

通信業界では、顧客へキャッシュ・バックの支払(契約締結時点、または、ある一定要件を満たした場合)、または、既存の契約延長に対するリベートとして、顧客に対する現金支払が行われることが一般的である。

ディスカッション・ペーパーに対するコメントでは、販売インセンティブが履行義務を生じさせるかどうかという点について、通信業界の回答者の間でも意見が分かれている。ある事業者は、販売インセンティブは、通常、顧客の将来の活動に依存し、または主たる商品やサービスに付随するものであるため、履行義務ではないとする意見を述べた。

公開草案が提供している顧客に対する支払対価の会計処理のガイダンスは、U.S.GAAP (EITF01-09「売手による顧客(売手の製品の小売業者を含む)への支払対価の会計処理」と大枠で整合している。このガイダンスによると、現金が顧客に支払われるが商品やサービスの対価としてではない場合には、収益の減額として処理し、企業が商品やサービスを移転した時点か、そうした義務の発生した時点のいずれか遅いタイミングで認識する。

公開草案におけるそうした現金インセンティブの会計処理は、以下のような疑問を提起している。

- ・企業は、いつの時点で、顧客に対価を支払うための義務を負うか？
- ・現金インセンティブの支払は、既存契約の変更を表すものであり、それゆえ遡及的に会計処理すべきか？
- ・現金インセンティブが既存顧客のみに提供される場合、商品やサービスはすでに顧客に引渡済であることを示唆しているので、コストは即時認識されるべきか？

このような検討は、契約の変更のガイダンスの観点からも行われる必要がある(論点 2 参照)。顧客が、契約の更新に際して現金支払額を受け取った場合、これは相互に関連性のある価格変更に該当するか否か、あるいは過去の履行義務に関連するリベートなのか割引額の前払いなのかについて、検討が行われなければならない。

同様の検討は、例えば、法人顧客が設備や端末を契約期間にわたって使用することができる場合にも行われると想定される。公開草案では、追加の対価なしに顧客が追加の商品を受領することのできるオプションは、取引価格の配分の対象となる区分された履行義務を意味するとしている。



### デロイトの考察:

アップグレードや契約延長のための現金インセンティブが、新規契約獲得のためのディスカウントに該当するか、または、既に提供されたサービスに遡ってのリベートに該当するかについては、重要な判断が必要である。なぜなら、これら二つのシナリオは、収益認識の処理について異なった結果を生むことになるからである。



## 論点 4: アクティベーション収益について

移動通信・固定通信事業者は、アクティベーション、接続、またはセットアップ手数料を、その接続に際して課金している。25社の通信事業者(IFRS または U.S.GAAP に従った財務報告を行っている)の会計方針の調査によれば、5社は顧客との接続時点でアクティベーションおよび接続手数料を収益認識している旨を開示し、18社は顧客の予測平均契約期間にわたって収益認識し、残りの2社は契約期間にわたって収益認識している。そうした収益の会計処理については、多数派の見解がある一方、依然として異なる実務が存在しているといえる。

公開草案の実務ガイダンスには、返金不可のアップフロント手数料の認識についてのセクションがあり、そうした手数料は通信業界の契約では一般的であるとしている。公開草案の一般的なガイダンスと同様、重要な点は、接続手数料が別個の履行義務に関連するかどうかであり、つまり、顧客の SIM アクティベーションおよび事業者のシステムのセットアップが、顧客に対するサービスの移転の個別の履行義務を構成するかどうかである。顧客との接続作業が個別の履行義務に該当しないのであれば、接続手数料から生じる収益は、他の履行義務に配分されることになるだろう。

## 論点 5: 代理人 vs. 本人 - 新しい見方?

公開草案では、契約において企業が代理人として行動しているか(収益の純額表示)、本人として行動しているか(収益の総額表示)の評価について述べている。企業が代理人として行動しているか本人として行動しているかを評価する際に、公開草案は、顧客に対する商品またはサービスの引渡しを、誰が支配しているかについて特に重点を置いている。この評価に関する詳細なガイダンスとしては既存の IFRS や U.S.GAAP と同様に一連の指標が提供されている。なお、このガイダンスは、商品またはサービスに関連して企業が「リスクと経済価値」を有するか否かといった概念から、引渡しを支配するかといった概念に明確に移行している。

商品またはサービスがある企業から顧客に販売されるが、その企業が重要な販売過程のどの部分にも関与せず、第三者が商品またはサービスを提供している場合には、現行実務と異なる取扱いが生じる可能性がある。携帯電話事業者が顧客に対して第三者のコンテンツを提供する場合を考えると、現状において、ある通信事業者は、例えばコンテンツのブランドや信用リスクといった、コンテンツの引渡しに関連するリスクと経済価値をその通信事業者が保持するとみなす場合、収益は総額認識することが適切であると考えている。このシナリオにおいて、公開草案のガイダンスによれば、通信事業者がそのコンテンツの引渡しを支配していない場合、結果として、通信事業者が収益の表示を再検討する場合があるとしている。

### デロイトの考察:

根本的な変更は行われていないが、公開草案は、代理人 vs. 本人に係る論点について、いくつかの検討事項を同等に評価するのではなく、商品またはサービスの引渡しに、より重点を置いている。このことが結果として、実務上異なる処理を生じさせるかどうかは明らかではないが、バリューチェーンの中に存在する通信事業者と、コンテンツのクリエイター及びプロバイダーとの間で議論を生じさせると想定される。

## 論点 6: 契約コスト

ディスカッション・ペーパーでは、契約コストの会計処理について限定的なガイダンスが提供されていた。通信事業者からのコメントの中には、契約獲得コストの取扱いについて追加のガイダンスを要求するものもあれば、コスト認識に関連するガイダンスは既に他の基準が提供しているとするものもあった。

公開草案は、契約コストが現行の会計基準に従った資産化要件に合格でなければ、以下のコストのみが資産として認識されるとする、特別なガイダンスを提供している。

- ・契約に直接関連するコスト
- ・履行義務充足のために用いられる、企業の資源を生成または拡張するコスト
- ・回収可能性が高いコスト

契約の一部として引き渡される棚卸資産（端末やルーターなど）の会計処理は、現在そうした資産のコストは引渡時点で費用として認識されていることから、実務上はこのガイダンスはほとんど影響しない可能性が高い。

しかし、業界慣行が最も多様化している領域の一つに販売手数料の会計処理に関するものがあり、特定の市場において一般的に、販売手数料は重要な契約獲得コストである。公開草案は、契約獲得コストは発生時に費用処理すべきであるとしている。その為、そうしたコストは「企業の資源を生成または拡張」するか否か、それゆえ契約資産として認識しうるか否かについて検討がなされる一方で、公開草案は、販売手数料は発生時に費用化すべきであることを明確にしている。その他のコストは、資産化に合格か否かを決定するために、より判断を必要とする場合がある。

### デロイトの考察:

通信業界内ではコストの会計処理について広く整合性がとられている一方、公開草案は一定の領域について規範的なガイダンスを提供しており、結果的に企業の現行実務を変更する可能性がある。また、販売手数料に係る契約の複雑性がより増している中で、通信業界全体の会計処理実務の多様性が削減されることになる。



## 論点 7: 長期契約における支配の喪失

ディスカッション・ペーパーに対してコメントを提出した業界参加者の多く、とりわけ、ネットワーク・ソリューション・サービスや管理サービスを提供する企業は、長期契約に対する概念の適用に関して懸念を表明した。そうした懸念は、ガイダンスを適用することによって、結果的に、契約期間にわたる企業の履行のパターンを反映しない収益認識を生じさせる可能性があるというものである。

公開草案は、ディスカッション・ペーパーから一貫して、引き渡した商品またはサービスに関する顧客の支配する能力に焦点をあてており、収益は、企業が履行義務を充足する時点で認識される。これは、契約の完了の程度に応じて収益を認識するというIAS第11号「工事契約」のアプローチと異なる。その結果、公開草案によれば、収益は、より後段階で認識される場合がある。

顧客が商品またはサービスに対する支配を獲得したかどうかの判断を行うため、公開草案は、支配の移転について多くの指標を提供している。

企業が顧客仕様の商品またはサービス（すなわち、顧客がデザインまたは機能を指定する商品またはサービス）を提供する場合、製品が作り出されるにつれて支配が顧客に移転する可能性の一つの指標となる。なお、公開草案によれば、どの指標も個別には決定要因とはなりえないとし、商品またはサービスが顧客仕様のものであることのみでは、支配が顧客にあることを証明するために十分ではないと示唆している。したがって、このような場合には、慎重な判断が要求されることになる。

商品またはサービスが継続的に移転される場合、公開草案は、完了の程度に応じて収益を認識することを許容している。また、商品またはサービスがいつの時点で移転したかといった程度の測定において受入可能とみなされる三つの方法を提示している。

提案されたガイダンスは個別の契約ごとに適用する必要があり、通信業界の収益認識について結果的に重要な相違をもたらすかどうか、判断によって同業他社と異なる適用を生じさせるかどうかについては明らかではない。

## 論点 8: 一貫した実務の導入？

通信事業者に判断が求められる主なものとして、個々の履行義務の識別がある。公開草案では、企業が同一または同様の商品やサービスを市場で販売しているか、あるいは区別された機能または利益マージンがあるために個別に販売しうるような場合に、商品またはサービスは区別できるとされる。

既存のガイダンスは、この点に関して業界内で異なる実務をもたらしている。例えば、法人顧客との長期の管理サービス契約に含まれる顧客設備の設置を通じて、固定通信事業者により一般に稼働される設置報酬の認識がある。ある事業者は、そのような報酬は設置時点で認識し、別の事業者は関連する契約期間にわたり報酬を認識している。

通信事業者は通常、設置サービスを個別には販売せず、一般には設置サービスには区別された利益マージンがあることを考慮すると（第三者により提供されるか、または内部的な資源の基準に基づき原価算定されるため）、設置サービスが区別される機能を有するかどうかの判断が必要となる。すなわち、設置サービスはそれ自体で有用かどうか、または市場で個別に入手可能な別の商品やサービスと一体として提供されるかどうかについての判断が必要となる。

### デロイトの考察:

設置報酬の適切な会計処理を決定するにあたり、設置報酬が設備の物理的な設置に関するものか、単にサービスのアクティベーションに関するものかによって異なる結果になるため（論点4参照）、考察が必要である。

公開草案におけるガイダンスは、現状のガイダンスより解釈の余地が狭く、業界でより一貫した会計処理をもたらすことになると想定される。

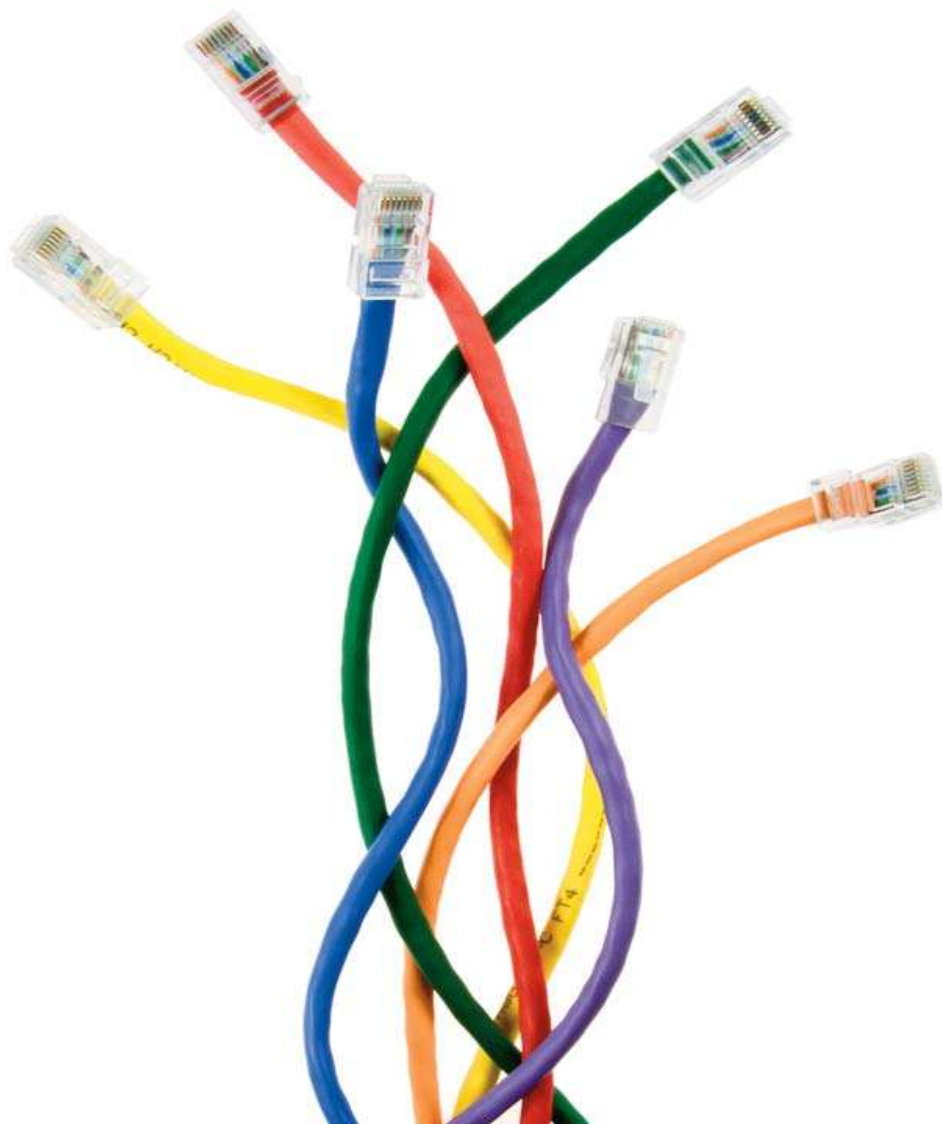
## 論点 9: 排他的ライセンスと非排他的ライセンス

公開草案は、ライセンス供与について特定の会計処理を提案している。これによって、管理サービスやネットワーク・ソリューションの一部としてソフトウェアを提供する企業に影響がある可能性がある。

現在の会計慣行では、長期契約の一部として供与されるライセンスに関連する収益は、通常、顧客へライセンスを供与した時点で認識される。公開草案では、供与されたライセンスが排他的であり、かつ使用許諾された知的財産の供与期間が利用可能年数の全期間に及ばなければ、そのライセンス収益は、ライセンス供与期間にわたるものとされ、支配は時の経過とともに移転していくとみなされる。

反対に、供与されたライセンスが非排他的であれば、支配は直ちに移転したとみなされ、それゆえ収益は、通常、引渡時点(ライセンス供与時点)で認識される。

このガイダンスによって、ライセンス収益の繰延べが発生する可能性がある。非排他的ライセンスの例として、同様の権利を同一条件で多数の顧客に与える市販のソフトウェア製品があるのに対して、排他的ライセンスの例としては、例えば特定の期間に企業の知的財産に対する排他的な権利を与える場合がある。





# 論点 10: 開示

公開草案で提案された主な開示要求は以下の通りである。

## 公開草案の開示要求

経済的特性により収益及びキャッシュ・フローの金額と時期がいかに影響を受けるかを最もよく表示するカテゴリーに細分化された収益。例えば、商品またはサービスの種類、地理的市場、顧客の市場または種類、契約の種類などがある。

契約資産と契約負債の期首残高合計から期末残高合計への調整表。調整表には以下を含む。

- ・包括利益計算書において認識された収益、受取利息及び支払利息、為替差損益の金額
- ・受取債権に移転した無条件の権利
- ・受取債権に移転したもの以外の現金受取額
- ・受領した非現金対価
- ・企業結合により取得された契約及び処分された契約

以下を含めた履行義務の詳細

- ・移転を約束した商品およびサービス。企業が代理人として活動する場合には、その旨
- ・企業が通常、履行義務を充足する時点
- ・重要な支払条件
- ・返品、返金、保証の義務、およびその他同様の義務

報告期間末時点で、残存する履行義務に配分された取引価額の金額を1年未満、1年から2年、2年から3年、3年超の各々の期間について開示する。

不利な履行義務につき認識した負債の金額。そうした履行義務の性質及び金額、履行義務が不利となった理由、および企業が負債を充足すると予測する期間を含む。

不利な履行義務に対して認識された負債の、期首から期末までの残高の調整表。不利な履行義務の新規発生及び消滅、当期において充足された負債の金額、貨幣の時間価値の影響、および見積りの変更が含まれる。

継続的に充足される履行義務について、収益認識に用いる方法を決定するために用いた判断、およびその方法が商品またはサービスの移転を忠実に表する方法である理由の説明。

変動しうる対価の見積りに用いられた方法、インプット及び仮定の説明 / 収益認識された現金以外の対価の測定、単独の販売価格の見積り、返品、返金、保証および同様の義務の測定、および不利な履行義務に対する負債の測定。

## デロイトの考察:

提案された開示要求は、多くの通信事業者にとって相当な挑戦であり、関連データを抽出するためのシステム変更が必要になる可能性が高い。

細分化された収益表示については、分解と分類のレベル(例、製品か地域か等)について、実務上、業界内で異なる処理を生じさせる可能性がある。



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)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。