

In depth

A look at current financial reporting issues



顧客との契約から生じる収益

収益基準が最終化

—新しい収益モデルに関する包括的考察

通信業界<補足資料>

No. US2014-01 (supplement)
June 18, 2014

目次

概要.....	1
履行義務の識別.....	2
取引価格の算定.....	6
取引価格の配分.....	8
契約獲得コスト.....	12
契約履行コスト.....	15
契約変更.....	16

要点

5月28日、米国財務会計基準審議会(FASB)と国際会計基準審議会(IASB)(以下、「両審議会」)は、長い間待たれてきた、収益認識に関するコンバージェンスされた基準を公表しました。開示要求事項の大幅な増加により、ほぼすべての企業がある程度の影響を受けることになります。しかし、変更は開示のみにとどまらず、また企業に与える影響は業種や現行の会計実務によって異なります。

[In depth US2014-01](#)では、基準に関する包括的な分析を提供しています。本補足資料では、新基準への移行に伴い、通信業界に属する企業にとって最も重大な困難を生じる可能性のあるいくつかの領域を取り上げています。

概要

通信業界には、無線通信、固定回線、およびケーブル/衛星テレビ(TV)を含む、いくつかのサブセクターがあります。これらの企業では、音声、データ、インターネット、テレビなどのサービス提供のためのネットワークや設備へのアクセスおよびそれらの使用を含む多様なサービスの提供を通じて収益が生じます。このようなサービスは、加入料や利用料を通じて収益が生じます。また、なかには、携帯端末、モデム、ドングル(無線ブロードバンド・サービスのコネクタ)、顧客宅内機器(CPE)およびさまざまなアクセサリなどの機器を販売またはリースしている通信企業もあります。

さらに、新商品として、無線機器の割賦販売、複数回線プラン(顧客がひとつのサービスに複数の機器を接続させるプラン)、および、音声やインターネット・サービスを含む基本商品のビデオ・サービスに、ホーム・セキュリティ・サービスなどの新商品を組み合わせたパッケージ・プランも登場しています。また、クラウド・サービスやM2Mサービス(machine-to-machine services)は成長分野です。

当収益基準は、これらのビジネスのそれぞれに影響を与えることになり、特に以下のような重大な影響を与える可能性があります。

- 「条件付き収益の上限額」の廃止や、現在一部の通信企業が適用している「残余法」適用に対する変更や制約により、追加的な収益を、サービス期間の開始時に提供した割引商品または「無料」商品に配分することが必要になる可能性がある。

- 当収益基準は、接続開始サービス手数料、契約獲得の増分コスト、および特定の契約履行コストの会計処理に影響を与える可能性がある。
- 一部の状況において、当ガイダンスが契約または履行義務のポートフォリオに適用される可能性があるが、これを適用することにより追加的な適用上の課題や複雑性を生じさせる場合がある。

通信企業は、その事業モデルを絶えず評価して、新しい機器やサービス・プランを顧客に提供しています。このような新サービスの会計上の影響の評価には困難を伴う可能性があります。当収益基準への移行期間中、経営者は、新旧両基準のもとでこれらの新商品が有する影響について検討する必要があるため、増え続ける課題のリストに複雑さが増します。

履行義務の識別

履行義務は、区別できる財またはサービスを顧客に移転するという約束です。契約における別個の履行義務を識別することは、収益が認識される時期と金額の両方に影響を及ぼします。企業は、顧客との契約における履行義務を別個に会計処理すべきか、または一緒に会計処理すべきかを決定する必要があります。履行義務は、契約において明示的である場合もあれば、慣習的な事業慣行に根差した暗示的なものである場合もあります。別個の履行義務を区別する原則の適用は、複数の商品やサービスを束ねてパッケージとして提供する場合同様に困難を伴う可能性があります。

通信企業は、定期的に通信サービスと機器類(例えば、携帯端末、モデム、アクセサリ等)を束ねて販売しており、その契約には接続開始サービス手数料やセットアップのための料金が含まれることがあります。いくつかの国の無線通信企業は、長期の通信サービス契約(例えば1年契約や2年契約)を締結する顧客へのインセンティブとして、無料または大幅割引した携帯端末を顧客に提供しています。

企業が機器を単独で販売している場合、または顧客が他の資源と一緒にしてその携帯端末から便益を得ることができる場合(例えば、携帯端末が別の通信企業のネットワーク上で作動可能である等)、顧客に移転した機器(携帯端末を含む)は、ほとんどの場合において、別個の履行義務です。これは、機器が無料または大幅な割引価格で提供されるかどうかにかかわらず。将来の割引サービスの約束やその他の重要な権利といった他の義務についても、別個の履行義務の要件を満たすかどうかを決定するために評価する必要があります。

最終基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>履行義務</p> <p>当収益基準は、契約におけるあらゆる約束された財またはサービスを識別し、個々の約束された財またはサービスを別個の履行義務として会計処理するかどうかを決定することを企業に要求しています。履行義務は、区別できる財またはサービスを顧客に移転するという契約における約束です。</p> <p>以下の場合、財またはサービスは区別することができ、契約における他の義務と区別されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 顧客は、財またはサービスからの便益をそれ単独で、または他の資源と一緒にして得ることができる。かつ、 • 財またはサービスは、契約における他の財またはサービスと別個に識別できる。 	<p>以下の要件は、複数要素取引に含まれる要素が個別に会計処理されるかどうかを決定するために考慮されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 引き渡される財またはサービスが、単独で顧客に対して価値を有する • 既に引き渡されている財またはサービスについて一般的な返品権が存在する場合、引き渡されていない部分の引渡または履行される可能性は高く、実質的にベンダーに支配されているとみなされる。 	<p>収益認識要件は、通常、各取引に個別に適用されます。特定の状況では、取引の実質を反映するために、取引を識別可能な構成要素に区別する必要がある可能性があります。区別は、識別可能な構成要素が独立価値を有しており、その構成価値を信頼性をもって測定できる場合に適切となります。</p> <p>複数の取引全体を、一連の取引として扱わなければ商業的効果を理解できないような方法で関連している場合は、それらの取引を1つにまとめることが必要となる可能性があります。</p>

最終基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>以下の場合、実質的に同一である一連の区別できる財またはサービスは、単一の履行義務として会計処理されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> • それぞれが一定の期間にわたり充足される履行義務である。かつ、 • 企業の充足に向けての進捗度を測定するために、同一の方法が使用される。 <p>この例には、一定の期間にわたり継続的に提供されるネットワークへのアクセスまたはコールセンターのサービスが含まれる可能性があります。</p>		
<p>追加的な財またはサービスの取得に関する選択権</p> <p>企業は、顧客に対して追加的な財またはサービスの取得に関するオプションを、無料または割引価格で付与する場合があります。これらのオプションには、顧客特典クレジット、またはその他の販売インセンティブおよび割引が含まれる場合があります。オプションが、顧客が当該契約を締結しなければ受け取れないであろう重要な権利を顧客に提供する場合、このオプションにより別個の履行義務が発生します。企業は、オプションの消滅時、または顧客への追加の財もしくはサービスの移転時に、オプションに配分された収益を認識しなければなりません。</p> <p>財またはサービスについて通常請求される価格の範囲内で追加的な財またはサービスを取得するというオプションは、例え、以前の契約を締結したことによってのみオプションを行使できる場合であっても、顧客に重要な権利を与えるものではありません。</p>	<p>オプションを実質的であると決定した場合、企業は、重要な追加の割引価格でオプションが提供されたかどうかを評価します。取引における割引が重要である場合、追加の引渡対象物が提供されているという推定が生じ、契約対価の一部を取引開始時に繰り延べることが要求されます。</p>	<p>収益認識要件は、通常、それぞれの取引（すなわち、当初の購入とオプションに関連する別個の購入）に個別に適用されます。しかし、特定の状況において、取引の実質を反映させるため、別個に識別可能な構成要素を単一取引として収益認識要件を適用することが必要です。</p> <p>企業が、販売取引の一環として、将来、割引価格で財またはサービスを受取るオプションを顧客に付与する場合、企業は、当該オプションを別個の契約要素として会計処理し、それに従って、当初提供された財またはサービスとオプションの間で対価を配分します。</p>
<p>返金不能の前払手数料</p> <p>取引開始時またはその前後に返金不能の前払手数料を顧客に課す企業があります。企業は、返金不能の前払手数料が財またはサービスの顧客への移転に関連しているか否かを判断する必要があります。</p> <p>当基準は、接続開始サービスを、返金不能の前払手数料のうち、財またはサービスの顧客への移転にならないものの一例として示しています。接続開始サービスに対</p>	<p>前払手数料が、利益稼得過程の結末を表す引き渡された製品または履行されたサービスとの交換でない限り、前払手数料は繰り延べられ、手数料の稼得期間にわたって規則的に認識されます。</p> <p>前払手数料が特定の製品またはサービスに関連していない場合、当該手数料は引渡対象物に配分される対価から除外し、取引の当初契約期間または顧客が前払</p>	<p>前払手数料からの収益の認識は、提供されるサービスの性質によって異なります。企業は、設置または接続開始に関連した前払手数料が取引の別個の構成要素かどうかを判断する必要があります。</p> <p>一般的に通信サービスの接続開始サービス手数料は、取引の別個の構成要素ではありません。接続開始サービス手数料は、通常、通信サービスが顧客に提供される</p>

最終基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>する支払いは、将来の通信サービスのための前払いです。</p>	<p>手数料の支払いから便益を得ると見込んでいる見積期間(すなわち、顧客が便益を受ける期間)の長い方の期間にわたって認識しなければなりません。</p> <p>前払手数料の全額または一部が、契約における特定の引渡対象物に関連している場合、当該前払手数料またはその一部は、相対販売価格方式を使用して引渡対象物に配分される対価に含めなければなりません。</p>	<p>期間にわたって認識されます。</p>

潜在的な影響 — US GAAPおよびIFRS

企業は、各契約における異なる履行義務を識別し、いつ、どのようにこれらの義務が履行されるかを正確に特定する財務プロセスが必要になります。従来、携帯電話会社は、現行ガイダンスの下で機器やサービスを別個の会計単位として識別してきました。しかし、新しい収益モデルの下では追加の履行義務が存在しているかどうかを検査する必要があります。企業が定期的に販売していないものやこれまでマーケティング費用とみなされていたもの(例えば、通信サービスの提供と関連しない「無料」の商品の提供)であっても、この評価は、契約の中のすべての義務にまで拡大して行う必要があります。

通信企業は、アウトソーシングとネットワークのIT契約、さまざまなタイプの接続開始/接続サービス、および他の先行サービス(例えば、ネットワークへの接続サービスまたは顧客宅への回線敷設等)に関して、これらのサービスが別個の履行義務の定義を満たすかどうか、また、財またはサービスが顧客に移転されているかどうかを判断するために慎重に検討する必要があります。現在、機器類(例えば、携帯端末)を通信サービスと別個に会計処理していない通信企業は、セット販売される商品の構成要素が当収益基準の下で別個の履行義務である場合、収益認識のタイミングについて重大な影響を受けることになります。

多くの企業が、契約の開始時に接続開始サービス手数料を請求します。接続開始サービスは、通常、別個の履行義務ではありません。接続開始サービス手数料は、将来の財またはサービスに対する前払いです。そのため、当該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ます。顧客が契約を更新するオプションを有しており、そのオプションが顧客に重要な権利(例えば、顧客に接続開始サービス手数料の追加の支払いを要求しない更新オプション)を提供する場合には、収益の認識期間は当初の契約期間を超えて延長される可能性があります。企業は、月極めのサービス契約を含むすべての契約に与えるオプションの影響を慎重に検討する必要があります。これは、接続サービス開始手数料が契約期間にわたって認識されることが多い現行の会計モデルとは異なる収益認識パターンをもたらす可能性があります。

複数回線プランの販売が増加しているため、通信企業は、追加の回線を増設するオプションが、別個の履行義務である重要な権利かどうかを判断する必要があります。

設例 1－履行義務の識別

質問: 通信企業は、顧客と、月額 50 ドルで無線通信サービス(音声、データ等)を、100 ドルで携帯端末を提供する契約を締結します。この企業は、30 ドルの接続開始サービス手数料を顧客に請求します。この通信企業は、(例えば、顧客の携帯端末の紛失、盗難、または破損の場合)別個の携帯端末を顧客に販売します。

この契約において区別できる履行義務はいくつありますか。

考察: この契約には、無線通信サービスと携帯端末という 2 つの別個の履行義務があります。企業が携帯端末を別個に販売するため、携帯端末は別個の履行義務となります。通信企業が携帯端末を別個に販売しない場合であっても、顧客が、他の企業から通信サービスを受けるためにこの携帯端末を利用することができる場合(すなわち、顧客が別の企業のネットワークでこの機器を利用することを妨げるような技術上または法律上の障害がない場合)は、携帯端末は別個の履行義務となります。接続開始サービス手数料/接続料は、別個の履行義務ではなく、携帯端末および将来の通信サービスに対する前払いとみなされます。

設例 2－重要な権利を提供しないオプション

質問: 通信企業は、顧客と、月額 50 ドルで無線通信サービス(音声、データ等)を提供する 2 年契約を締結しています。通信企業は、この契約において、1 カ月あたり通話時間 800 分および 100 テキスト・メッセージを顧客に提供することを求められます。この契約には、契約期間中に顧客は、通話時間 1 分あたり 0.10 ドルの音声サービスおよび 1 メッセージあたり 0.20 ドルのテキスト・サービスを追加購入できると明記されています。これらの価格は、通常、契約のタイプにかかわらず当該サービスについて請求される価格であり、そのため、当該サービスの独立販売価格を反映しています。

通話時間およびテキスト・メッセージを追加で購入する顧客のオプションは、別個の履行義務ですか。

考察: 契約において提供されるオプションは、重要な権利を顧客に与えないため履行義務ではありません。顧客は、通話時間およびテキスト・メッセージに、他の顧客と同じ価格または範囲内の価格を支払います。通信企業は、顧客がこのような追加サービスを受ける場合には、追加の通話時間およびテキスト・メッセージについて収益を認識します。

設例 3－据付サービス

質問: 通信企業は、契約終了日を定めずに月単位で通信サービス(音声、データ等)を提供する契約を締結しています。返金不能の 50 ドルの前払据付料は、顧客の敷地内に回線を設置する費用を回収するために請求されます。顧客がその後サービス・プロバイダを変更する場合、他の通信企業がこの回線を利用することができます。

据付サービスは別個の履行義務ですか。

考察: 企業は、物理的な回線の設置が区別できる財またはサービスかを決定する必要があります。この設例においては、他の通信企業が同じ回線でサービスを提供することができます。そのため、この回線は別個に識別可能であり、また、その後その企業が通信サービスを提供しなくても顧客はこの回線を使用できます。そのため、物理的な回線の設置は、区別できる履行義務です。

設例 4－ケーブル会社、接続開始サービス

質問: ケーブル会社が、初回契約期間 12 カ月の月極めでサービス(音声、テレビ、インターネット等)を提供する契約を締結しています。接続開始サービス提供のために技術者を顧客宅へ派遣したコストを回収するため、返金不能の 50 ドルの前払料金を請求します。

この接続開始サービスは別個の履行義務ですか。

考察: 企業は、接続開始サービスが区別できるサービスか否かを決定する必要があります。この設例において、顧客は接続開始サービスから個別に便益を得ることはできないため、当該サービスは音声およびデータを提供するサービスと区別することはできません。接続開始サービス手数料は少なくとも契約期間にわたって繰り延べて認識する必要があります。企業は、接続開始サービスが初回契約期間を超えて提供されるサービスと関連しており、初回契約期間を超える期間にわたって認識すべきかを決定する必要があります。顧客が追加の接続開始サービス手数料を支払うことなく契約を延長する重要な権利を有している場合、このような状況に該当する可能性があります。

取引価格の算定

取引価格は、企業が財またはサービスの顧客への移転と交換に受け取る権利を得る対価の金額です。取引価格の算定は、契約価格が固定の場合には単純ですが、固定でない場合にはより複雑になります。割引、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、および価格譲歩は、対価の金額を変動させる可能性があります。変動対価に関するガイダンスでは、通信企業が現行の実務よりも早期に収益を認識することを要求する可能性があります。

最終基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>変動対価</p> <p>取引価格には、割引、リベート、返金、クレジット、インセンティブ等の将来事象の結果に左右される変動対価や条件付き対価の要素が含まれる場合があります。企業は、期待値または最も発生する可能性の高い金額のうち、より状況を反映できるアプローチを用いて変動対価を見積もる必要があります。</p> <p>変動対価の見積りは、将来期間において重大な戻入れとならない可能性が非常に高い（米国会計基準（USGAAP）では「probable」、国際財務報告基準（IFRS）では「highly probable」と表記）範囲までを取引価格に含めます。IFRS での highly probable は、US GAAP の probable と同じ意味となります。この見積りは、各報告期間に更新する必要があります。</p> <p>企業が顧客から対価を受け取り、その対価の一部または全部を顧客に返金することを見込んでいる場合、企業は、返金を見込んでいる金額について返金負債を認識します。</p> <p>顧客は、メール・イン・リベートや他のインセンティブなど、契約に関連した契約上のすべての権利を行使しない可能性があります。企業は、予想の変更についてその見積りを継続的に更新する必要があります。当収益基準は、企業が権利を得ると見込む対価の金額を決定するため、評価を行う際に考慮すべきいくつかの要素について説明しています。</p>	<p>収益認識のためには、売手の価格は、固定または決定可能なものでなければなりません。</p> <p>変動対価に関連する収益は、一般的に、不確実性が解決されるまで認識されません。不確実性が解消される可能性に基づいて、収益を認識することは適切ではありません。</p> <p>特定の販売インセンティブは、財またはサービスに対して請求する価格の一部を、現金による返金（例えば、リベート）で受け取る権利を顧客に与えます。ベンダーは、顧客が請求する返金またはリベートの見積りに基づいて、販売インセンティブに対する負債を認識します。</p> <p>負債（または繰延収益）は、将来の返金またはリベートを合理的かつ信頼性をもって見積もることができない場合には、発生可能性がある返金またはリベートの最大金額で認識されます（すなわち、権利の非行使部分の見積金額は減額されません）。</p>	<p>収益は、受領された、または受領可能な対価の公正価値で測定されます。公正価値とは「独立第三者間取引において、知識がある自発的な当事者間で、資産が交換されるであろう、または、負債が決済されるであろう価格です。</p> <p>受領が見込まれる対価の公正価値の測定には、割引、数量リベート、およびその他のインセンティブ（現金決済割引等）が考慮されます。</p> <p>他のすべての収益認識の要件が満たされていると仮定して、経済的便益が企業に流入し、その金額を信頼性をもって測定できる可能性が高い場合、変動対価に関連する収益が認識されます。</p> <p>負債は、請求されるリベートおよび他のインセンティブの予想される程度に基づいて認識されます。信頼性をもって見積りできない場合は、負債には発生可能性がある最大金額を反映しなければなりません。</p>

潜在的な影響 — US GAAPおよびIFRS

当収益基準では、すべての偶発事象が解消されるより前に変動対価が取引価格に含められることから、収益を認識する時点が早まる企業があるかもしれません。例えば、ネットワーク・プロバイダーは、他の通信企業(顧客)に対して、最低量購入コミットメント契約の一部として、ネットワークにアクセス(音声およびデータにアクセス)するための使用料に数量割引を提供することがあります。顧客が所定の使用量を達成しない場合、このネットワーク・プロバイダーはペナルティを課すか、または顧客は数量割引を受けることができなくなります。通信企業が、最低量購入コミットメント契約に基づいてこのような割引を提供しているが、顧客が所定の使用量を達成しないためにペナルティまたは追加の支払を受け取る可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記)と判断する場合には、現行ガイダンスに基づくよりも収益を認識する時期が早まる可能性があります。

企業は、インセンティブに関連する金額を見積らなければならない、またこれまでのインセンティブ、割引、実現確率、および他の外部要因についての経験を考慮して、権利を得ると見込んでいる金額を決定するために、変動対価に関するガイダンスを考慮する必要があります。

当収益基準では、契約に重大な財務要素が含まれている場合、企業は貨幣の時間価値を反映させるために約束した対価の金額を調整することを要求されています。契約に重大な財務要素が含まれているかを判断する際に考慮すべき要因には、次の要因が含まれます(ただし、これらの限定されるものではありません)。(a) 企業が顧客に約束した財またはサービスを移転する時点と、顧客がこれらの財またはサービスに対して支払う時点との間の見込まれる期間の長さ、(b) 顧客がその業界および国・地域で標準的な信用条件に従って、速やかに現金で支払ったとした場合と対価の金額が大きく異なるかどうか、ならびに(c) 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。

通信企業は、契約開始時に顧客に携帯端末を移転し契約期間にわたって携帯端末に対する毎月の支払いを回収することが、重大な財務的な便益を顧客に提供しており、財務要素を反映させるために取引価格に調整を行うことになるかどうかを検討する必要があります。

設例 5—割引プログラム、収益が制限されない場合

質問: 通信企業は、顧客と、月額 50ドルで通信サービス(音声、データ等)を、200ドルで機器Xを提供するという契約を締結します。顧客は、適切に書類に記入し、購入証明とともに郵送すれば、機器Xの購入に関連して 100ドルの割引(メール・イン・リポートとしても知られている)を受け取ることができます。企業は、同様の割引を一定範囲の顧客に提供していることから、経験(すなわち、類似の価格で販売される類似の機器に関する返金の金額)に基づく予測が可能です。また、企業は、過去の傾向に影響を及ぼす経済的な外部要因はなく、これまで約 75%の顧客がリポートを利用していると結論付けています。

企業はこの取引をどのように会計処理すべきでしょうか。

考察: 企業は、権利を得ると見込んでいる金額に基づいて取引価格を見積る必要があります。

類似する割引プログラムに関する直近の経験(すなわち、類似の販売価格による類似した機器の返金の金額)が、企業が権利を得ると見込む金額の見積りに使用されます。各取引についての返金負債は、類似のリポートのパターンを示す以下の確率を用いて見積ります。

金額	確率	確率加重平均した金額
0ドル	25%	0ドル
100ドル	75%	<u>75ドル</u>
		<u>75ドル</u>

企業は、25ドルの変動対価は、重大な戻入れとならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記)と結論付けています。企業は、75ドルの返金負債を計上し、取引価格を 75ドル減額します。企業は、各報告期間に、収益に調整を加える形で、負債の見積りを更新します。

設例 6—割引プログラム、収益が制限される場合

質問: 通信企業は、ある特定の国においてこのサービスを初めて開始しており、顧客と、月額 50 ドルで通信サービス(音声、データ等)を、350ドルで機器 Y を提供する契約を締結します。顧客は、適切な書類と購入証明を郵送すれば、この機器の購入に関連して 100ドルの割引を受けます。企業は、この国で類似する割引を提供した経験(すなわち、類似の販売価格による類似した機器の返金金額)に基づく予測を有しておらず、重大な戻入れの対象とならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記)変動対価の金額(潜在的な割引)はないと結論付けました。

企業はこの取引をどのように会計処理すべきでしょうか。

考察: 企業は、重大な戻入れの対象にならない可能性が非常に高い(US GAAPでは「probable」、IFRSでは「highly probable」と表記)といえる潜在的な割引の金額がないため、100ドルの全額を返金負債に計上し、契約取引価格から 100ドル差引きます。経営者が、対価の一部について戻入れとならない、または割引に対する権利が失効する可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記)と結論付けることができた段階で負債は収益として認識されます。企業は、各報告期間に、収益に調整を加える形で、負債の見積りを更新します。

設例 7—最低購入量契約

質問: 通信企業は、他の通信企業(顧客)と、1 年間にわたり、ネットワークへのアクセスを提供する契約を締結します。この契約により、通話時間 1 分あたり 0.05 ドルという割引された利用料金が提供されます。この割引料金には、通話時間 2,500 万分の月間最低購入量が条件となります。顧客がこの量的条件を満たすことができない場合、この利用料金は、通話時間 1 分あたり 0.08 ドルに増加し、遡及適用されます。

ネットワーク・アクセスを提供している通信企業は、この取引をどのように会計処理すべきでしょうか。

考察: 企業は、取引価格を決定するために変動対価を見積もる必要があります。企業は、顧客の過去の使用量などの事実や状況に基づいて、顧客が契約期間中に毎月の通話時間の最低購入量条件を満たす確率は 85%、また、顧客が最低量条件を満たさない確率は 15% であると判断しています。企業は、受け取ると見込む金額を最も良く反映させるため、「最も発生する可能性の高い結果 (most likely outcome)」のアプローチを使用することを決定しています。また、企業は、1 分あたり 0.05 ドルを上回る金額については戻し入れとならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と表記)部分はないと決定しています。そのため、企業は 1 分あたり 0.05 ドルの取引価格に基づいて収益を認識します。

取引価格の配分

以前に説明したように、通信企業は、しばしば、セット販売する商品の一部として複数の製品およびサービスを顧客に提供します。このような契約は、通常、通信サービスの販売および機器(携帯端末、モデム等)の販売で構成されています。また、そのような中には、前払接続開始サービス料を顧客に請求する通信企業もあります。現行ガイダンスでは、US GAAP に基づいて財務報告を行っている通信企業は条件付き収益の上限額を適用することを要求されており、一方、IFRS に基づいて財務報告を行っている通信企業の大多数は、残余法または条件付き収益の上限額のいずれかを適用しています。条件付き収益の上限額による方法は、引渡項目(例えば、携帯端末)に配分する対価の額を、追加項目(例えば、通信サービス)の引渡しを条件としない金額に制限します。

最終基準

現行の US GAAP

現行の IFRS

取引価格は、独立販売価格の比率で、契約に含まれる別個の履行義務に配分されます。独立販売価格は、企業が顧客に対して財またはサービスを別個に販売するであろう価格です。独立販売価格の最良の証拠は、企業が財またはサービスを別個に販売する場合の、財またはサービスの観察可能な価格です。

独立販売価格が観察可能でない場合は、企業は、販売価格を見積もる必要があります。その際に、観察可能なインプットを最大限に用います。

可能な見積方法には以下のようなものがあります。

- 見積コストにマージンを加算するアプローチ
- 調整後市場評価アプローチ
- 特定の状況においては、残余アプローチ

財またはサービスの販売価格の変動性が高い、または不確定である場合、独立販売価格を見積もるために残余アプローチを使用することができます。企業が同じ財またはサービスを同時またはほぼ同時に異なる顧客に広い範囲の金額で販売する場合には、販売価格の変動性は高くなります。企業が財またはサービスの価格をまだ設定しておらず、財またはサービスが今までに販売されたことがない場合には、販売価格は不確定であることになります。

契約の対価は、販売価格の比率で、会計単位に配分されます。

ベンダー固有の客観的証拠(VSOE)に基づく公正価値が利用できない場合は、第三者による証拠(TPE)に基づく公正価値が、別個の引渡対象物に対して使用されます。VSOE と TPE のどちらも存在しない場合、販売価格の最善の見積りが使用されます。この「販売価格」という用語は、収益の配分が、市場参加者の仮定というよりはむしろ企業特有の仮定に基づいて行われていることを意味します。残余法または逆残余法は認められません。

相対販売価格方式を使用して配分を行う場合、引き渡されたアイテムに配分される対価の金額は、追加の財またはサービスの引渡を条件としない対価の金額に限られます。この制限は、「条件付き収益の上限額(cash cap)」として知られています。

通常、通信企業は、セットで販売される商品に含まれる機器と 1 つ以上の複数の通信サービスの販売については、それぞれを別個の会計単位として会計処理しますが、通信サービスについては一般的に同時に引き渡されるため、単一の会計単位として一括して会計処理します。将来の現金の受け取りは企業の通信サービスの提供が条件となるため、機器に配分可能な契約の対価は、一般的に受け取った現金の金額を上限とします。そのため、携帯端末が移転されるときに、契約開始時に顧客が携帯端末に対して支払った金額が収益として認識されます。残りの契約上の支払いは、企業が顧客にネットワーク・サービスを提供するにつれて、事後的に認識されます。

収益は、受け取ったまたは受取可能な対価の公正価値で測定されます。公正価値は、独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者間で資産または負債が交換または決済されるであろう価額です。

IFRS は対価の配分方法を指示しておらず、契約(通常、サービスまたは利用料)のうち引き渡されていない要素の対価をサービスが提供されるまで繰り延べる際、取引の経済実態を反映する場合には残余法の利用を認めています。引き渡された項目に配分された収益は、販売の時点で認識されます。

潜在的な影響 — US GAAPおよびIFRS

当収益基準の配分に関する要求事項は、通信業界に重大な影響を及ぼします。当収益基準は、財またはサービスの独立販売価格の比率で、取引価格を各別個の履行義務に配分することを要求しています。そのため、条件付き収益の上限額は廃止されます。また、当収益基準では、残余アプローチを適用できる状況が大幅に減少しています。残余アプローチは、現在用いられている残余法とは異なります。今日の残余法の適用では、取引における割引の全額が契約の下で引き渡された最初のアイテムに配分されることになります。当収益基準では、これは当てはまりません。

顧客の契約における各別個の履行義務（通信サービスおよび機器）の独立販売価格を決定するために判断が必要となります。市場によっては、通信機器およびそれに関連する通信サービスの価格設定が明確な場合があります。しかしながら、多くの市場では、通信企業は機器に対する料金を顧客にほとんど請求しておらず、機器を通信サービスとセットでしか販売していません。通信企業が機器を別個に販売しない場合、経営者は、市場評価アプローチまたはコストにマージンを加算するアプローチなど（含むがそれらに限定されない）さまざまな見積方法を適用しなければならない可能性があります。

特定のサービスの独立販売価格を決定することも困難を伴う可能性があります。これまで、セットになったサービスに対する請求金額について、事業者内および事業者間で合理的な水準での一貫性がありました。現在、セットになった同等のサービスに対する請求金額にはばらつきが増えています。例えば、サービスに対する請求額は、顧客が無料や割引価格で提供された機器を使用しない場合にサービスの月額がより安くなる「SIMのみ」の契約や複数回線プランの契約など、顧客が選択している機器の数や組み合わせによって変動している可能性があります。

当収益基準では、現行のガイダンスに基づく場合よりも機器に配分される取引価格の金額が大きくなる可能性があるため、収益認識の時期も早まることになります。また、受け取った対価よりも多くの収益を認識することにより、結果として契約資産を認識することになり、その減損に関してモニターすることが必要となります。

様々な機器の構成やサービス・プランを有する顧客との契約が大量にあることにより、取引価格の配分における実務上の課題に直面することになります。企業が、類似した特徴を有する契約（または履行義務）のポートフォリオに当ガイダンスを適用することによる財務諸表への影響が、個別の契約（または履行義務）に当ガイダンスを適用する結果と大幅に異ならないと合理的に見込んでいる場合には、当収益基準は、企業が同質の契約（または履行義務）のポートフォリオに当ガイダンスを適用することを許容しています。両審議会は、このアプローチが通信業界に属する企業にとって特に有用である可能性があることを「結論の根拠」の中で認めています。また、両審議会は、定量的評価とは対照的に、当ガイダンスの適用対象となるポートフォリオの識別に「合理的なアプローチ」をとることができることにも留意しました。

企業は、顧客契約に関する情報を収集し、別個の履行義務の間で必要とされる取引価格の配分を実施するために、既存のシステムを修正する、または、新しいシステムを開発する必要があるかどうかを検討しなければなりません。

設例 8－取引価格の配分

質問: 無線通信企業が、2つの異なる顧客(顧客 A および顧客 B)と販売契約を締結します。顧客はそれぞれ、同じ携帯端末を購入または受領し、同じ月額通信サービス・プランを選択します。両方の携帯端末の独立販売価格は 300 ドルで(この無線通信企業は携帯端末を 290 ドルで大量に購入している)、通信サービス・プランの独立販売価格は月額 40 ドルです。

顧客 A は、携帯端末を 300 ドルで購入し、月額 40 ドルの通信サービス(音声およびデータ)を受ける解約可能な契約を締結します。

顧客 B は、月額 40 ドルで 24 カ月契約を締結し、割引により携帯端末を 50 ドルで受け取ります。

要約	顧客 A	顧客 B
携帯端末の独立販売価格	300 ドル	300 ドル
サービスの独立販売価格	40 ドル	960 ドル (40 ドル×24 カ月)
合計	340 ドル	1,260 ドル
機器の原価	290 ドル	290 ドル

顧客 A の取引価格 340 ドル(300 ドルの携帯端末+40 ドルの通信サービスの 1 カ月分)

顧客 B の取引価格 1,010 ドル(960 ドルの通信料+50 ドルの携帯端末)

取引価格は顧客 A と顧客 B との契約における履行義務にどのように配分されるべきでしょうか。

考察: 企業は、顧客との契約における別個の履行義務を識別する必要があります。通信サービスおよび携帯端末の販売が区別できる財およびサービスであることを考慮すれば、それらは一般的に別個の履行義務です。

収益は、約束した財またはサービスが顧客に移転され、顧客がその財またはサービスの支配を獲得したときに認識されます。通信企業は、顧客に携帯端末の支配を移転する時点である引渡時点で、携帯端末の販売の収益を認識します。サービスの収益は、契約のサービス期間にわたって認識されます。

単純化のために、この設例では、契約開始時に顧客に携帯端末を移転し、24 カ月の契約期間にわたって顧客から毎月の支払いを回収することによる潜在的なファイナンスの影響は重要ではないと仮定します。

以下の表では、当収益基準の配分に関するガイダンスを適用することによる影響と現行のガイダンスを適用する場合の影響を比較しています。

現行のガイダンス－既存の US GAAP ガイダンス (条件付き収益の上限額)

顧客	初日	1 カ月目	2 カ月目	3 カ月目
顧客 A	300 ドル ^(a)	40 ドル ^(a)	40 ドル	40 ドル
顧客 B	50 ドル ^(b)	40 ドル	40 ドル	40 ドル
合計金額	350 ドル	80 ドル	80 ドル	80 ドル

(a) 独立販売価格の比率に基づき、携帯端末の販売(300 ドル)および通信サービス料(40 ドル)を収益認識する。

(b) 追加のアイテム(通信サービス)の引き渡しを条件としない対価の金額(50 ドル)を収益認識する。

現行のガイダンス－既存の IFRS ガイダンス (残余法)

顧客	初日	1 カ月目	2 カ月目	3 カ月目
顧客 A	300 ドル ^(a)	40 ドル	40 ドル	40 ドル
顧客 B	50 ドル ^(b)	40 ドル	40 ドル	40 ドル
合計金額	350 ドル	80 ドル	80 ドル	80 ドル

(a) 残余法に基づいて、引き渡されたアイテムに配分される対価の額(300 ドル)は、契約対価の合計(340 ドル)から引き渡されていないアイテムの公正価値の総額(40 ドル)を差し引いた額に等しい。

(b) 残余法に基づいて、引き渡されたアイテムに配分される対価の額(50 ドル)は、契約対価の合計(1,010 ドル)から引き渡されていないアイテムの公正価値の総額(960 ドル)を差し引いた額に等しい。

新しいガイダンス – 認識された収益

顧客	初日	1 カ月目	2 カ月目	3 カ月目
顧客 A	300 ドル ^(a)	40 ドル ^(a)	40 ドル	40 ドル
顧客 B	240 ドル ^(b)	32 ドル ^(c)	32 ドル ^(c)	32 ドル ^(c)
合計金額	540 ドル	72 ドル	72 ドル	72 ドル

(a) 携帯端末: 300 ドル = (300 ドル / 340 ドル) × 340 ドル; 1 カ月分の通信サービス料 40 ドル = (40 ドル / 340 ドル) × 340 ドル

(b) 携帯端末: 240 ドル = (300 ドル / 1,260 ドル) × 1,010 ドル

(c) 毎月の通信サービスの収益: 32 ドル = (960 ドル / 1,260 ドル) × 1,010 ドル = 770 ドル / 24 カ月

この設例において、通信企業は、機器の収益を現行の US GAAP および IFRS に基づくよりも 190 ドル大きく認識することになります。また、通信企業は、当収益基準に基づき、純額の契約資産を 190 ドル (540 ドルから受け取った現金 350 ドルを差し引いた額) で認識することになります。この資産は、各報告期間に減損についてモニターしなければなりません。例えば、この通信企業は、顧客 B が 2 年契約の契約満了前に契約を解約し、契約資産残高を上回る早期契約解約手数料を回収することができない場合、当該契約資産を減損しなければならない可能性があります。

上記の簡単な設例では、企業が考慮しなければならないその他の複雑性には触れていません。接続開始サービス手数料を顧客に請求している企業は、接続開始サービスが別個の履行義務を表すものか、それとも将来の財またはサービスの提供に関連するかを決定する必要があります。接続開始サービスが別個の履行義務でなく、企業が重要な権利を提供する更新オプション (例えば、顧客に追加の接続開始サービス手数料の支払いを求めない更新オプション) を顧客に付与している場合、顧客関係が存続する期間にわたって、その接続開始サービス手数料が認識される可能性が高くなります。

契約獲得コスト

通信企業

通信企業は、新規顧客を自社のネットワークに接続する見返りに、企業グループ内の販売代理店および第三者の販売業者へ手数料を支払うことが頻繁にあります。新規顧客を接続する見返りに支払われる手数料は、販売されたサービスの強化を含む、サービスの契約期間およびサービス・プランのタイプに応じて異なります。サービス契約の期間が長くなればなるほど、また月々の収益が増加すればするほど (例えば、利用時間が比較的高いサービス・プランや無制限の利用時間のサービス・プラン)、手数料コストが増加します。

IFRS に基づいて報告を行ういくつかの企業は顧客獲得コストを無形資産として資産計上しているのに対し、米国の大部分の通信企業を始め、これらのコストを発生時に費用処理している通信企業もあります。当基準は、コストの回収が見込まれる場合、契約獲得の増分コストを資産計上することを通信企業に求めています。企業は、実務上の便宜として、償却期間が 1 年以内の場合、これらのコストを発生時に費用処理することが認められます。

いくつかの無線通信企業は、顧客を誘引するために無料または大幅な割引価格で携帯端末を提供しています。当収益基準では、インセンティブ・プログラムは「顧客獲得コスト」として会計処理されません。携帯端末は別個の履行義務であり、携帯端末のコストは履行義務が充足されるときに (すなわち、携帯端末が顧客に引き渡されるときに) 費用として認識されます。通信企業は、自社および第三者の販売業者のネットワークの両方を利用して割引や補助を広範に提供しており、異なるタイプの契約の会計処理を個別に評価することになります。

ケーブルテレビ会社

ケーブルテレビ会社は、加入者を獲得し保持するためのコストが発生します。企業は、それらを費用処理すべきか、または資産計上して特定期間にわたって償却すべきかを決定する際に、契約獲得の増分コストに関するガイダンスを考慮する必要があります。

最終基準

現行の US GAAP

現行の IFRS

企業は、顧客との契約獲得の増分コストを回収できると見込んでいる場合には、当該コストについて資産を認識します。

契約獲得の増分コストとは、もし、契約を獲得しなかったならば企業に発生しなかったであろうコストをいいます。契約を獲得したかどうかにかかわらず発生する他の契約獲得コストは、すべて費用として認識します。

当収益基準は、実務上の便宜として、償却期間が1年以内の場合には契約獲得の増分コストを発生時に費用処理することを認めています。

資産として認識される契約コストは、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に合わせた規則的な基準に従って償却されます。一部の場合では、資産は、将来予想される契約において提供される財またはサービスと関連している可能性があります(例えば、顧客が既存の契約の更新を選択する場合に、将来、顧客に提供されるサービス)。

減損損失は、資産の帳簿価額が以下の(a)から(b)を差し引いた金額を超えている範囲で認識されます。

- (a) 企業が資産に関連する財またはサービスと交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額
- (b) これらの財またはサービスの提供に直接関連する残存コスト

IFRS では、企業は、コストが回収可能になったときに、減損を戻し入れることができます。しかし、戻し入れは、資産計上された獲得コストの帳簿価額が過去の減価償却控除後の原価を上回らない範囲に限られます。US GAAP では、企業は、減損の戻し入れは認められません。

US GAAP では、当該契約を獲得しなかったならば発生しなかったであろう、契約獲得に直接関連するコスト(増分直接契約コスト)は、繰り延べた上で、認識される収益と比例して費用計上することを認めています。他のコストは(広告宣伝費および完了していない契約交渉に伴う費用など)、発生時に費用計上されます。

現行の IFRS に明確なガイダンスが存在していないため、顧客契約獲得コストを無形資産として資産計上し、顧客契約の期間にわたって償却している通信企業もあれば、発生時にコストを費用処理している通信企業もあります。

潜在的な影響 — US GAAPおよびIFRS

当収益基準は、現在、契約獲得の増分コストを資産計上していない企業に重大な影響を及ぼすこととなります。企業は、契約獲得の増分コストの識別と追跡管理、さらに資産計上したコストの減損を事後的にモニターするために、システム、プロセス、およびコントロールを開発することが必要になるでしょう。

通信企業は、契約獲得の増分コストが回収可能であれば、これらのコストを資産計上し、資産に関連する財またはサービスが顧客に移転されるパターンに合わせて償却します。企業は、当収益基準が、当初契約期間を超える期間を考慮することを企業に要求している（例えば、既存の契約の更新および予想される契約）、償却期間を決定するために判断を用いることが必要になります。企業は、月極めのサービス契約を含め、契約獲得の増分コストについての償却期間を評価する際に、更新の可能性を慎重に検討する必要があります。

当収益基準は、コストの認識を、関連する収益により整合させていますが、依然として差異が残る可能性があります。例えば、前払手数料（上記の設例 8 で概要を説明した接続開始サービス手数料など）は、別個の履行義務を表す約束した財またはサービスの移転に関連していない場合には繰り延べられます。このような手数料は、契約の下で提供される財およびサービスの前払いを表している可能性もあれば、当初の契約期間を超えた延長オプションの形で「重要な権利」を顧客に提供している可能性もあります。関連する収益が認識される期間の決定には、判断が要求されます。繰り延べ期間が 1 年以内の場合に契約獲得の増分コストを即時に認識することを許容する実務上の便宜があるため、収益認識期間が契約獲得の増分コストの償却期間と必ずしも一致しているとは限りません。

企業は、顧客から受け取る対価の見積金額が契約資産の残高より少ない可能性がある場合に契約獲得の増分コストに関連する資産の減損テストを行うために、顧客数および契約上の商品数を考慮し、規則的なアプローチ（例えば、ポートフォリオ・アプローチ）を開発しなければなりません。

償却期間にわたりこれらのコストを認識させることは、現行の会計モデルと比較すると、営業利益に重大な影響を及ぼす可能性があります。無線通信企業では、例えば、重要な販売促進のために、年末商戦期間中に大幅な契約獲得コストが発生することが頻繁にあります。

設例 9—契約獲得コスト、実務上の便宜

質問: 通信企業は、顧客と通信サービスを提供する契約を締結します。この企業は、第三者の販売業者に、自社のネットワークに顧客を接続する手数料を支払います。顧客は、通信サービスを 1 年間受取る強制可能な契約を結びます。

通信企業は、第三者の販売業者への手数をどのように会計処理すべきでしょうか。

考察: 企業は、契約獲得の増分コストを識別し、このうち回収可能なものを資産計上します。通信企業は、実務上の便宜を用いて、償却期間が 1 年以内の場合、契約獲得の増分コストを発生時に費用処理することができます。企業は、予想される契約更新を考慮した上で、このケースでは償却期間を 1 年間と決定します。通信企業は、実務上の便宜を用いて、これらのコストを発生時に費用処理することができます。

設例 10—契約獲得の増分コストを識別する

質問: 通信企業は、ショッピング・モールの小売店で無線通信サービス（サービスプラン）を販売しています。その小売店で採用されている販売員は、ある特定の月に 120 人の顧客との 2 年間の通信サービス契約を獲得しました。この店舗の賃貸料は、5,000 ドルです。通信企業は、通常の賃金に加えて、この販売員たちに通信サービス契約の販売手数料（成功報酬）を支払います。この月に、販売員に支払われた賃金は 12,000 ドルで、手数料は 24,000 ドルでした。

通信企業は、2 年契約を締結する顧客に対して、インセンティブとして、携帯端末を無料で提供する、または相当の割引価格で販売しました。120 人の顧客へ販売した携帯端末に係る純額の割引負担額（損失）は（当収益基準による方法ではなく、広告価格と比較した携帯端末のコストに基づいて単純に測定した場合）36,000 ドルでした。また、小売店は、この月に、地方紙に広告を掲載するコストも 2,000 ドル発生しました。

通信企業は、契約獲得資産として、いくらを認識すべきでしょうか。

考察: 通信企業は、契約を獲得するための増分コストを資産計上する必要があります。このコストは、企業が契約を獲得しなかった場合には発生しなかったものです。償却期間が1年以上であるため、実務上の便宜は利用できません。この設例では、契約獲得の増分コストとして唯一認められるコストは、販売員に支払われた手数料24,000ドルです。

他のコストは、発生時にすべて費用処理されます。店舗の賃貸料5,000ドル、販売員たちの賃金12,000ドル、および広告宣伝費2,000ドルはすべて、顧客契約を獲得するかどうかにかかわらず、通信企業に発生したであろう費用であり、発生時に費用処理する必要があります。企業は、社内的には携帯端末の損失をマーケティングのインセンティブまたは付随的な財またはサービスとしてみなしている可能性があります。携帯端末の販売は履行義務であり、そのため携帯端末のコストは、財が引き渡された時点で(売上原価として)認識されます。

企業は、契約内容のわずかな差異が、当収益基準のもとで割引の会計処理に重大な影響を与える可能性があることを認識しておく必要があります。例えば、他の通信企業は、類似のインセンティブを提供するために、より高額の手数を第三者の販売業者に支払うかもしれません(すなわち、これにより、販売業者の裁量で大幅に価格譲歩した携帯端末が提供される)。実質上の手数料である販売業者への支払は、契約獲得の増分コストとして扱う必要があります。

設例 11 – 契約獲得の増分コスト、プリペイド・サービスの償却期間

質問: 通信企業は、顧客にプリペイド式の無制限月額プランに基づく無線通信サービスを販売します。通信企業は、プリペイド式無線通信サービスへの顧客の接続開始時に、販売員に対して手数料を支払います。明示されている契約期間は1カ月ですが、通信企業は、顧客の情報に基づいて(例えば、地域、プランの種類、および年齢)、顧客が契約を6カ月間更新すると見込んでいます。

通信企業が契約獲得の増分コスト(すなわち、手数料コスト)を償却する期間はどのくらいでしょうか。

考察: 企業は、このコストを発生時に費用計上する実務上の便宜を用いる可能性があります。この企業がこのコストを資産計上することを選択する場合、企業が通信サービスを移転する期間を表す償却期間を決定するために判断を用いることになります。この設例において、企業は、予想される更新に基づいて償却期間を7カ月と決定します。

契約履行コスト

一部の通信企業は、US GAAP に基づいて、通信ネットワークに対して顧客を接続開始するコスト(すなわち、人件費および設備コスト)を繰り延べています。これらのコストは、重要な場合があり、一般的に接続開始に関連する収益の金額にまで繰り延べ、関連する収益と首尾一貫して定額法で償却されます。長期間のネットワーク・アウトソーシング・サービスを提供している企業は、IFRS に基づいて、セットアップ・コストが、契約の継続的な引渡しを支援するための必要な投資であるため繰り延べられていることがあります。

契約履行コストは、他の基準(例えば、棚卸資産、有形固定資産、または無形資産)の適用範囲に含まれるか、または当収益基準に基づく特定の要求事項を満たす場合に、資産計上されます。企業は、これらの変更による潜在的な影響を理解するために、コストの資産計上の方針を慎重に見直すことが必要になります。

最終基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>契約履行のために発生する直接費は、最初に、他の基準の適用範囲であるかどうかを決定するために評価されます。その他の基準の適用範囲である場合には、企業は、これらの基準に従ってコストを会計処理します。</p> <p>他の基準の適用範囲でないコストは、収益基準に基づいて評価されます。企業は、コストが以下の場合にのみ、資産として認識します。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 契約に直接関連する • 将来の履行義務の充足に使用される資源を創出するかまたは増価させる（すなわち、コストは、将来の履行に関連する）、かつ • 回収が見込まれる <p>これらのコストは、その後、資産が関連する財またはサービスの支配が顧客に移転するにつれて、償却されます。</p>	<p>顧客との契約の開始時の据付サービスから発生するコストは、発生した時に費用処理する、または繰り延べた上で認識される収益に比例して費用処理する、のいずれかで処理することができます。</p> <p>とくに、長期のネットワーク・アウトソーシング契約におけるセットアップの直接的な増分コストは、FASB 概念フレームワークの参照、ならびに、ASC310-20 および ASC605-20-25-4 の類推によって繰り延べることができます。</p> <p>さらに、顧客を接続するコストの大部分は、事業者のネットワーク設備の一部であるので、このコストは、有形固定資産として計上されます。</p>	<p>顧客との契約の開始時の据付サービスから発生するコストは、コストの性質に応じて、発生した時に費用処理する、または認識される収益に比例して費用処理する、のいずれかで処理されます。</p> <p>とくに、長期のネットワーク・アウトソーシング契約におけるセットアップの直接的な増分コストは、それらが「契約における将来の活動に関連しているコストである」場合には繰り延べることができます。</p> <p>顧客を接続するコストの大部分は、事業者のネットワーク設備の一部であるので、このコストは、有形固定資産として計上されません。</p>

潜在的な影響 – US GAAPおよびIFRS

現在、すべての契約履行コストを発生時に費用処理している通信企業は、要件を満たす場合にコストを資産計上することが要求されているため、収益基準に影響を受ける可能性があります。このガイダンスの適用範囲に含まれる可能性の高い履行コストは、なかでも、サービス・プロバイダのセットアップ・コストを含んでいます。

契約変更

通信企業の顧客は、サービス・プランに対する変更を要求することが頻繁にあります。例えば、携帯電話の顧客は、携帯電話のアップグレードや交換のための現行サービス・プランの変更、通話時間の追加、データ使用量の増加、現行サービスの追加または削除、あるいはサービス全体の終了などの変更を行う可能性があります。また、複数回線プランにおいては、顧客が携帯電話を追加または削減、および（または）、携帯電話間で共有できるデータ・プランのサイズを変更するような契約変更が発生します。企業は、当初契約にカバーされていない携帯電話またはサービスの追加または削減が行われているため、契約変更としてこの変更を会計処理する必要があります。

契約の両当事者が強制可能な権利および義務を創出するまたは変えるという変更を承認した場合に、契約変更が生じます。企業は、契約変更を将来に向けて会計処理すべきか、累積的にキャッチアップして修正すべきかを決定するため、変更における財またはサービスが区別できるか否かの評価に判断を用いる必要があります。これは、契約の中に複数の履行義務が存在する状況において特に困難を伴う可能性があります。

最終基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>契約変更により区別できる履行義務の追加が生じ、その価格が追加された履行義務の独立販売価格を反映する場合にのみ、別個の契約として処理されます。それ以外の場合、契約変更は、当初契約に対する調整として会計処理されます。</p> <p>契約変更における財またはサービスが契約変更以前に移転された財またはサービスと区別できる場合には、企業はその契約変更を将来に向かって会計処理します。契約変更における財またはサービスが区別できず、契約が変更された場合に部分的に充足されている単一の履行義務の一部である場合には、企業は、累積的にキャッチアップして修正することによりこの契約変更を会計処理します。</p> <p>取引価格にのみ影響を与える変更は、他の契約変更と同様に会計処理しなければなりません。</p>	<p>通信契約における財またはサービスを追加または削除する変更は、通常、新しい契約とみなされ、将来に向かって会計処理されます。</p>	<p>通信契約における財またはサービスを追加または削除する変更は、通常、新しい契約とみなされ、将来に向かって会計処理されます。</p>

潜在的な影響 — US GAAPおよびIFRS

これまで、通信契約の変更は、通常、新しい契約として扱われ、将来に向かって会計処理されてきました。企業は、今後、契約変更を将来に向かって会計処理すべきか、または累積的にキャッチアップして修正すべきかを決定するために、新しいガイダンスに従ってその変更を評価する必要があります。この分析では、複数回線プランなどの新しいタイプのサービス・プランに対する契約変更について検討する必要があります。新しいタイプのサービス・プランでは、契約変更が区別できる財またはサービスの追加か、または契約の下で提供されている既存の財またはサービスに対する変更かを判断することがより難しくなる可能性があります。

当収益基準では、特定の要件が満たされた場合、企業は、実質的に同一連の区別できる財またはサービスを単一の履行義務として会計処理すると述べています。顧客に対し契約期間にわたって一貫したレベルのサービスを月極めで提供する契約に当ガイダンスを適用する通信企業は、各月または日次のサービスを別個の履行義務として扱うのではなく、このアプローチを使用する可能性が高くなります。契約開始時に当該アプローチで一連の区別できる財またはサービスを会計処理している企業は、当ガイダンスを契約変更に適用するためには、契約における(履行義務ではなく)区別できる財またはサービスを検討しなければなりません。そのため、修正後の契約における残りの財またはサービスがすでに顧客に移転されている財またはサービスと区別できる場合には、将来に向かって会計処理します。

設例 12－契約変更

質問: 固定回線通信企業が、月 50ドルの固定料金で 24カ月間、音声とデータ・サービスを提供する契約を顧客と締結します。6カ月後、顧客は、同期間にわたり月 50ドルの追加料金でテレビ・サービスを追加すると決めました。その価格は、音声およびデータ・サービスの付いていないテレビ・サービスのみを購入している顧客に対する請求価格よりもわずかに安くなっており、顧客がテレビ・サービスをセット商品の一部として購入した事実を反映するものです。このシナリオにおいて、他の料金または引渡対象物はないものと仮定します。

企業はこの変更をどのように会計処理しなければなりませんか。

考察: 顧客が追加したテレビ・サービスは、区別できる履行義務です。これらのサービスは、(既存の顧客との取引によって回避されている販売コスト調整後の) 相対的な販売価格で請求されています。テレビ・サービスは新しい契約上の取決めであり、既存のデータおよび音声サービスの会計処理に対する影響はありません。

この設例はかなり単純ですが、契約変更にはさらなる複雑性が生じる可能性があります。例えば、変更によって、新規または既存サービスの割引の顧客への提供、すべてのサービスの契約期間の延長、あるいは追加の引渡対象物(例えば機器類)の提供などの可能性があります。企業は、これらの複雑な状況に当ガイダンスを適切に適用できるよう、事実および状況を慎重に評価しなければなりません。

PwC の通信プラクティス

PwC の通信プラクティスは、固定回線、モバイル、ケーブル、衛星、インターネット・サービスプロバイダーを含む世界中の通信企業に、監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。私たちは、業界再編、規制の変容、技術進歩、財務報告およびコーポレート・ガバナンスの要求事項の変化など、さまざまな側面からクライアントをサポートします。

PwC は、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 184,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。

質問

本In depthに関して質問があるPwCのクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。本In depthに関して質問があるエンゲージメント・チームは、National Professional Services Groupの収益チーム(1-973-236-7804 または 1-973-236-4377)までお問い合わせください。

© 2014 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, visit www.cfodirect.pwc.com, PwC's online resource for financial executives.