

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

エンタテインメント&メディア業界

No. US2014-01 (supplement)
June 26, 2014

目次

概要.....	1
適用範囲.....	2
ライセンス.....	2
複数の履行義務.....	5
追加的な財またはサービスの取得に関する顧客のオプション.....	7
変動対価.....	8
返品権.....	10
バーター取引.....	11
本人か代理人かの検討.....	12
コストの繰延べ.....	13

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界や現行の会計実務によって異なります。

[In depth US2014-01](#)では、新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、エンタテインメント&メディア業界に属する企業にとって最も重大な困難が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

エンタテインメント&メディア業界は、映画、テレビ、音楽、テレビゲーム、出版、ラジオおよびインターネットなどのさまざまなサブセクターで構成されています。本補足資料では、これらの事業への新しい収益基準による影響について解説し、米国会計基準(US GAAP)および国際財務報告基準(IFRS)の下での現行の実務と比較します。

本補足資料では、業界が直面する主な疑問および課題に関する分析の第一歩を提供します。こうした疑問や課題は企業が適用上の課題に対応している間にも変化を続けます。新基準の示唆するものを評価する際に企業の助けとなるよう、本補足資料では、注目される領域に焦点を当てた設例およびその解説が提供されています。新しい収益基準は原則主義であることから、重要な判断が要求されます。

適用範囲

当基準は、リース、金融商品、その他のガイダンスの適用範囲内に含まれる特定の保証および契約を除く、顧客とのすべての契約に適用されます。顧客は、企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスを獲得するために企業と契約した当事者として定義されます。

エンタテインメント&メディア業界の企業は、共同契約を評価し、かかる契約が顧客との間に締結された契約であるのかどうか、したがって、当基準の適用範囲に含まれるかどうかを判断する必要があります。当基準の適用範囲外となる契約は、協力者や共同事業者が、企業の通常の活動のアウトプットを獲得するのではなく、製品開発のリスクを共有するといった契約です。例えば、ある撮影スタジオは、契約相手先(例:他の制作会社)と契約して、国際的に配給する映画を共同開発する場合があります。そうした契約は、当事者たちが映画開発におけるリスクを共有する場合、当収益基準の適用範囲外となります。一方、契約の実質が、スタジオが契約相手先に映画を販売すること、または制作サービスを提供することである場合には、当基準の適用範囲に含まれる可能性が高くなります。

ライセンス

エンタテインメント&メディア業界のライセンスには様々な形態が存在します。例えば、シンジケーション(番組販売)がなされるテレビ番組の権利、音楽カタログのライセンス、またはアニメの登場人物の画像を使用するライセンスなどがあります。当基準に関する審議を通じて、様々な観点やモデルが議論されました。当基準には、特定のライセンスからの収益について先に一括で認識し、他のライセンスについて一定の期間にわたり認識するモデルが含まれます。

使用権かアクセス権かの検討

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>当基準は、ライセンスが契約におけるその他の履行義務から区別できるかどうかを考慮する必要性を強調しています。ライセンスは、顧客が、それ単独でまたは顧客にとって容易に入手可能な他の資源と一緒に利用することにより便益を得ることができ、かつ、他の履行義務から分離できる場合、区別することが可能です。区別できない場合、収益は結合している履行義務の移転に基づき計上されます。</p> <p>ライセンスは、一時点において企業の知的財産への権利を提供するという約束、またはライセンス期間のどの時点においても存在する企業の知的財産へのアクセスを提供するという約束のいずれかを指します。</p> <p>一定の期間にわたって企業の知的財産へのアクセスを提供するライセンスは、以下のすべての特徴を有します。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) ライセンサーは顧客が権利を有している知的財産に重大な影響を与える活動を行う (2) ライセンシーは、ライセンサーの活動の(ポジティブまたはネガティブな)影響に直接的に晒される 	<p>知的財産のライセンスの特定の形態に関して業種別ガイダンスが存在します。</p> <p>映画ライセンス(番組販売が行われるテレビシリーズを含む)については、収益は、契約に関する説得力のある証拠が存在する、映画が完成しているかまたは引渡しが可能である、ライセンス期間が始まっている、契約料が固定または決定可能である、かつ回収が合理的に約束されている場合に計上されます。</p> <p>音楽ライセンスについての収益は、契約が解約不能である、固定料金である、音楽著作権および録音引渡済みである、かつ楽曲を追加提供する重大な残存義務がない場合、ライセンスそのものの販売とみなされる場合があります。これらの要件を満たさない場合、収益は残存する履行に応じてまたはライセンス期間にわたって認識されるべきです。</p> <p>ソフトウェアのライセンス(例:テレビゲーム)については、標準的な収益認識要件(例:契約に関する説得力のある証拠)の充足を要求するだけでなく、契約後顧客サポート(PCS)のようなソフトウェアに係る引渡対象物がある場合には、それらを区別するた</p>	<p>IFRS は、エンタテインメント&メディア企業の業界特有の会計処理を提示していません。一般的に、契約の下での履行が行われ、収益が稼得されるまで、ライセンス契約に基づく収益は認識されません。</p> <p>解約不能契約において返金の可能性がない金額で権利を付与している場合、ライセンスはそれらの権利を自由に使用することが認められます。ライセンサーが残りの履行義務を有していない場合、この取引は実質的にライセンスの販売となります。</p> <p>ライセンス期間が固定であることは、ライセンスのリスクおよび経済価値が顧客に移転されていないことを示唆していることから、収益をその期間にわたって認識するべきであることを示す 1 つの指標になります。しかし、ライセンス料をライセンス期間にわたって認識するか、または一括で認識するかを判断する際には、固定料金または返金の可能性がない保証金がある、解約不能である、顧客が自由に権利を利用することができる、売手に履行義務が残っていない、といった要件を考慮しなければなりません。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>(3) ライセンサーの活動が発生しても、顧客に対して財またはサービスを移転するものではない</p> <p>上記のいかなる要件も満たさない場合、ライセンスは一時点における移転の権利であり、その権利は、顧客がライセンスの使用を指図しライセンスから便益を獲得する能力を得た時点で開始します。</p> <p>知的財産の期間、地理、または使用に関する制限は、ライセンスが知的財産の権利の提供なのか、アクセスの提供なのかに関する決定に影響を与えません。同様に、知的財産における著作権の有効性の保証にも、決定を行うにあたり考慮されません。</p>	<p>め、売手固有の客観的証拠も要求する、一連の重要なルールがあります。</p> <p>ライセンス供与のその他の形態について、業種別のガイダンスはありません。したがって、一般的な収益認識のルールが適用されます。企業は、「販売」(収益の一括認識)または「リース」(一定の期間にわたる収益認識)のどちらのモデルが適切かどうかを決定しなければなりません。</p>	

潜在的な影響

業種別の収益ガイダンスを廃止したことにより、新基準の下でのライセンスの会計処理がエンタテインメント&メディア企業に重要な影響を与える可能性があります。当基準は収益認識パターンを決定するための新しい要件を定めています。現在の会計処理と比較すると、特定の種類のライセンスの収益は早期に認識される可能性がある一方、他のライセンスによる収益は繰り延べられる可能性があります。

企業は、ライセンスの収益認識パターンを決定する前に、ライセンスが契約におけるその他の財およびサービスから区別できるかどうかをまず確認する必要があります。区別できるライセンスを識別するのは困難な場合があります。これは特に、1つの契約に複数のライセンスが含まれている場合や、ライセンスがサービスと共に提供される場合などです(「複数の履行義務」のセクションを参照して下さい)。

多くのエンタテインメント&メディア企業にとって、ライセンスの会計処理の最も困難な部分は、ライセンスが、一時点において知的財産の使用権を移転するのか、それとも一定の期間にわたり知的財産へのアクセスを提供するかどうかについて評価することでしょう。企業は、ライセンスの移転によって、顧客が使用を指図し、残りの便益のほとんどすべてを獲得するのかどうかを検討する必要があります。顧客は、自らが権利を有する知的財産がライセンス期間中に変化する場合、その支配を獲得することはできません。事実上、顧客はかかる権利の移転を継続的に受けると同時に便益を得ます。

ライセンスが適切な「アクセス権」の要件を満たすかどうかの判断は、企業が、明らかに当該知的財産に影響を与えるような活動を行っていない場合、または知的財産が継続的に変化している場合は、単純かもしれません。新基準では、エンタテインメント&メディア業界に関連したライセンスで、上記の2つのカテゴリーに該当するものについて、設例が提供されています。

新基準における設例の1つは、小売業者への録音音楽のライセンスについて解説しています。基礎となる知的財産は数十年が経過しており、さらなる活動は行われないと主張されています。この設例では、ライセンスは一時点(一括)での移転がなされていると結論付けられています。当基準の別の設例では、固定料金を販売ロイヤルティを加えた上でスポーツチームのロゴのライセンス供与をアパレルメーカーに対して行う場合について解説されています。この設例では、基礎となる知的財産は、競争力のあるチームとしての活動に基づき継続的に変化します。さらに、チームは、売上高ベースのロイヤルティを通じてメーカーと経済的な便益を共有しています。この設例では、ライセンスは一定の期間にわたる移転であると結論付けられています。

音楽、映画およびテレビに関連した知的財産に係るライセンスを含む、エンタテインメント&メディア企業に属するライセンスの多くでは、上記の2つの設例ほど明確な事例は少ないでしょう。企業は、自らの活動が、顧客が権利を有する知的財産にどのように影響を与えるかについて判断を適用する必要があります。

判断の行使における課題を解く際には、エンタテインメント&メディア業界に属する企業が知的財産を収益化する方法が助けとなります。多くの企業は、ケーブルテレビ局、放送局、オンライン配信局など複数の流通プラットフォームにコンテンツをライセンス供与します。利用される各「時間枠(Window)」におけるコンテンツのパフォーマンスは、ライセンサーおよびライセンシーにとっての価値に影響を与える可能性があります。このためライセンサーには、補完的なコンテンツの開発を通じて、または最終消費者や他のライセンシーに向けたプロモーション活動を通じて、利用可能期間にわたってライセンサー自身の知的財産に対してサポートを続けるインセンティブが働きます。かかる活動のレベルは、知的財産の性質、経過年数およびライセンサーのビジネスモデルによってかなり異なる可能性があります。新しい収益基準には、ライセンス期間中の知的財産に重大な影響を与えるものとして十分であると考えられ、したがって収益認識のパターンに影響を与えると考えられるような活動の種類や範囲のいずれについても、追加的なガイダンスが記載されていません。決定的であるとは言えないまでも、経済的な便益の共有は、ライセンサーには、追加的な活動を行うインセンティブとなる可能性があります。企業は、ライセンシーに付与した権利に関連する活動を識別し、分析するための方法を開発する必要があります。これには、顧客が当該活動から影響を受けるかどうか、および当該活動が区別できる財またはサービスの追加的な移転をもたらすかどうかが含まれます。

供与するライセンスの数が相当数に上る一部の企業は、ライセンスごとに十分な分析を実施することが困難であるかもしれません。あるカテゴリーや種類のライセンスが同様に組成されており、ライセンサーの行う活動が類似している場合、1つのポートフォリオとしてそれらのライセンスを一緒に考慮することが適切である可能性があります。ただし、これはライセンスごとに評価した場合の結果と、重要な差異がない場合に限りです。

前述のように、以下は、ライセンスが一定の期間にわたるアクセス、または一時点において移転される権利のどちらを表しているかどうかの決定においては考慮されません。

- 時間、地理または使用に対する制限。そうした制限は移転される権利の要素にすぎません。
- 知的財産における著作権の有効性の保証

この業界に関わる多くのライセンスには、時間、地理または使用に関する制限が含まれています。例えば、ある制作会社がケーブルテレビ局に対し、1本の映画を今後2年間で5回まで放映することを認める権利をライセンス供与する場合があります。こうした制限は、ライセンスが一時点において、または一定の期間にわたり移転するかどうかに影響を与えるものではなく、移転される権利の要素になります。企業は、この概念を適用する前に、区別できる履行義務を識別しておく必要があります。例えば、その制作会社が同じ2年間に5本の別々の映画を放映するライセンスを付与するのであれば、各映画の権利の移転は、別個の履行義務となる可能性が高いでしょう。その場合、企業は、それぞれの履行義務を別個に評価し、収益の認識時期を評価しなければなりません。ライセンスの収益は、一時点であるか一定の期間にわたるかに関わらず、ライセンシーが移転された権利から便益を得ることが可能となるまで認識されません。

一時点において認識されるライセンスおよび一定の期間にわたり認識されるライセンスのどちらについても、知的財産のライセンスに係る売上高または使用量ベースのロイヤルティをベースとする売上や使用が発生する前に認識することはできません(「変動対価」のセクションを参照)。

現行のUS GAAPはライセンス取引につき、エンタテインメント&メディア業界の業種別のガイダンスで、認識時期のみならず、クロス・コラテラライゼーションによる映画取引、新しいコンテンツないしはライブラリーコンテンツに係る音楽ライセンス、条件付ロイヤルティ、ソフトウェア関連の引渡対象物の公正価値および映画ライセンスの修正の会計処理などのような、その他の様々な概念についても規定しています。一方、新基準には業種別のガイダンスは含まれておらず、ライセンスに関するガイダンスは、前述の認識時期および売上高ベースのロイヤルティの会計処理のみに対応しています。企業は、通常、ライセンス契約ではない場合と同様に、当基準の他のステップ(例:契約の識別、区別できる履行義務の識別、取引価格の算定、および区別できる義務への価格配分)を適用して、ライセンス契約の適切な会計処理を決定しなければなりません。

複数の履行義務

新しい収益基準では、企業は、1件の契約におけるすべての約束を識別し、それが区別できるかどうかを決定することが要求されます。履行義務は、契約におけるその他の約束から区別できる財の移転またはサービスの履行の約束です。履行義務を区別するための要件は現行の基準に似ていますが、いくつか異なる点があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>履行義務の識別</p> <p>当モデルは、「区別できる」約束を(それらの約束が異なる時期に充足されるならば)別個に会計処理するよう要求しています。もし顧客が、その財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは容易に入手可能な他の資源と一緒に利用することにより得ることができ、かつ顧客に財またはサービスを移転するとの企業の約束が、契約における他の約束と区別できるのなら、財またはサービスは、区別することができ、別個に会計処理されなければなりません。</p>	<p>企業は契約上のすべての引渡対象物を識別した上で、独立した価値を持つ引渡対象物に基づき、適切な会計単位の決定を行わなければなりません。</p>	<p>企業は、取引の実態を反映させるために必要である場合、単一の取引における個別に識別可能な構成要素のそれぞれに対し、収益認識要件を適用しなければなりません。</p> <p>取引を1つの要素または複数要素のどちらとして会計処理すべきかどうかを決定する上では、顧客の観点が重要です。顧客がその購買を1つの要素とみなすのであれば、契約は1つの取引として会計処理されるでしょう。</p>
<p>取引価格の配分</p> <p>取引価格は、独立販売価格の比率に基づいて各履行義務に配分されなければなりません。独立販売価格が入手可能でない場合、経営者は、観察可能なインプットを最大限に用いて見積りを行わなければなりません。</p>	<p>契約対価は、販売価格の比率に基づき別個の会計単位の配分されます。</p> <p>ソフトウェア取引において、販売価格の比率は、売手固有の客観的証拠(VSOE)によってのみ決定することが可能です。</p> <p>ソフトウェア以外の取引では、入手可能であれば客観的証拠を用いなければなりません。が、入手できない場合は、販売価格について企業が行う最善の見積りを用います。</p> <p>いずれの時点においても、複数要素取引において認識される金額は、将来の引渡対象物を条件としない金額に限定されます。</p>	<p>単一の契約における要素を個別に会計処理する場合、個別要素に対する取引価格の配分には公正価値を用いなければなりません。</p>

潜在的な影響

区別できる義務の識別

企業は、新基準に基づき、現行ガイダンスに基づく場合とは異なる履行義務を識別することになる可能性があります。また、企業は現行の実務で行われているのとは異なる方法で、取引価格をこれらの履行義務に配分することが必要となる場合があります。以下は、複数の履行義務が含まれているかどうかを決定するための評価が要求されるひとまとまりの契約として一般的なものです。

- 加入期間中に異なるサービスを顧客に提供する配給契約
- 複数のプラットフォームおよび期間を通じて顧客に広告を提供するマーケティング取引
- ライブラリーコンテンツおよび将来のアウトプットに対するアクセスを提供するライセンス契約
- 顧客への音楽ダウンロードのライセンスと、それに伴って将来のダウンロードを可能にするために引き続き遠隔でコンテンツを提供する義務

上記の状況のそれぞれについて、企業はまず、顧客が、財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に入手可能な資源と一緒に利用することにより得ることができるかどうかを決定する必要があります。そして企業は、財またはサービスが契約における他の約束と区別できる(すなわち、財またはサービスを契約に照らして区別できる)かどうかを決定しなければなりません。企業は、約束が契約における他の約束と区別できるかどうかを決定するために以下の基準のいずれかを満たしているかどうかについても判断しなければならぬため、この決定には判断が要求されます。

- 企業が、財またはサービスを契約における他の財またはサービスと合わせて、顧客が受け取ることを契約した結合後のアウトプットを表す財またはサービスの束へ統合する著しいサービスを提供しているかどうか
- 財またはサービスが契約における他の財またはサービスを大幅にカスタマイズまたは修正しているかどうか
- 財またはサービスが、契約における他の財またはサービスに高度に依存もしくは高度に関連しているかどうか

エンタテインメント&メディア業界では、デジタル・ビジネス・モデルの成長とオンデマンドのストリーミングサービス、およびその他の新興のプラットフォームの普及により、こうした判断が以前よりも困難になる可能性があります。

取引価格の配分

契約におけるすべての義務への取引価格の配分は、一部の状況においては現行の実務と異なる可能性があります。新しい収益基準では、現行の US GAAP の下での将来の引渡対象物を条件とした収益を繰延べる要求事項(「条件付収益のキャップ」とも呼ばれます)が廃止されます。この変更によって、企業は、契約に基づき提供される無料または割引された製品に、それらの財またはサービスに関する支払いが契約において、他の約束されている財またはサービスの移転を条件としている場合であっても、収益を配分しなくてはならなくなります。例えば、広告契約において、契約の開始時に無料の広告枠または他のサービスを提供し、後に高いレートで広告枠を提供する場合があります。現行の US GAAP の下では、これらの広告枠に単独価格があるとしても、すべての対価が将来における広告枠の提供を条件にしているため、無料の契約開始時のサービスに対する対価の配分はありません。新基準では、契約全体における取引価格が、独立販売価格の比率で、それぞれの広告枠に配分されることになります。

財またはサービスの独立販売価格は、単独で販売されない場合、見積りが必要となります。新基準では、販売価格の比率の見積りを行うためにいくつかの代替手段の使用を認めています。こうした柔軟性は、ソフトウェア取引(テレビゲームを含む)に関連してもっとも明確に示されています。複数のソフトウェア契約が束になっている場合において、ライセンスを別個に会計処理するために売手固有の客観的証拠(VSOE)を公正価値について実証するよう企業に要求する現行の US GAAP のようなガイダンスはありません。これにより、US GAAP のガイダンスは、IFRS とより密接に整合します。

設例—テレビゲームに含まれるオンラインの機能

事例: VideoCo 社は、50ドルでテレビゲームを開発・販売しています。テレビゲームはそれ単独でプレイすることができますが、顧客への追加料金なしでマルチ・プレーヤー・モードやその他のオンラインサービスを提供してユーザーエクスペリエンスを強化する追加サービスが含まれています。VideoCo 社は、これらの追加サービスを単独では販売していません。

VideoCo 社は、この契約において履行義務をいくつ識別すべきでしょうか。

考察: ユーザーは、マルチ・プレーヤー・モード機能がなくてもシングル・プレーヤー・モードでプレイすることができるため、顧客はテレビゲームとオンライン機能のそれぞれから単独で便益を得ることができます。

次に VideoCo 社は、テレビゲームとオンライン機能が、契約において区別できるかどうかを評価します。この決定はより多くの判断を要します。VideoCo 社は、オンラインサービスとテレビゲームを統合するサービスをどの程度実施しているか、およびゲームがこのようなサービスにどの程度依存しているかを評価して、テレビゲームがオンラインサービスと区別できるかどうかを決定する必要があります。

VideoCo 社は、テレビゲームとサービスは区別できると結論付けた場合、単独販売価格の比率の見積りに基づき各履行義務に50ドルの取引価格を配分します(VSOE は必要とされません)。それぞれの履行義務を充足するにつれて、VideoCo 社は収益を認識します。履行義務が区別できない場合、取引価格は結合されたサービス期間にわたり認識されます。

利用開始サービスの前払手数料

多くの場合、ケーブルテレビ局は、月ごとの配信サービスの開始時に利用開始手数料またはインストール手数料を顧客に請求します。ケーブルテレビ局は、直接販売費の範囲において前払インストール手数料を収益として認識することを認める現行の US GAAP に基づく会計ガイダンス(IFRS とは異なる)に従っています。新基準は、こうした業界固有のガイダンスを廃止します。すべての企業(ケーブルテレビ局を含む)は、現行の IFRS と同様、収益を取引の開始時点で計上すべきかどうかを決定するために、区別できる財またはサービスがその時点で顧客に移転されるかどうかを決定することが必要になります。

追加的な財またはサービスの取得に関する顧客のオプション

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、現在の取引と合わせて付与する場合があります。このようなオプションは、その後の購入に対する割引や、契約の延長・更新を可能にする場合があります。ライセンサーは、適切な会計処理を決定するために、オプションが重要な権利を顧客に与えるのかどうかを決定する必要があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>追加的な財またはサービスの取得に関するオプションは、顧客がその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には、このオプションを付与するという約束により別個の履行義務が発生します。顧客は事実上将来に受け取る財またはサービスに対して支払いを行っているため、経営者は、見積独立販売価格に基づきオプションに配分される取引価格を見積もる必要があります。収益は、オプションの消滅時、または顧客への将来の財またはサービスの移転時に認識されます。</p> <p>追加的な財またはサービスを一般的に請求される価格の範囲内で取得することができるオプションは、当初の契約を締結することによってのみこのオプションの行使が可能となる場合であっても、重要な権利ではありません。このようなオプションは販売促進のための提案であると考えられます。</p>	<p>ソフトウェア会計基準にガイダンスが記載されており、将来の購入に対して提供される割引を評価し、これが重要であるか、また顧客に通常提供される割引に対する増分であるかどうかを決定しなければなりませんとしています。割引が重要かつ増分である場合、契約に基づく引渡対象物を表します。</p> <p>ソフトウェア以外の取引に関しては、類推によりソフトウェアモデルに従うことが慣習として普及しています(公正価値の VSOE が要求されない点を除く)。</p>	<p>販売取引の一部として、将来における割引かれた財またはサービスの受領に関するオプションを顧客に付与する場合、企業は、そのオプションを契約の別個の構成要素として会計処理し、提供した当初の財またはサービスとオプションとの間で対価を配分します。</p> <p>企業は、カスタマー・ロイヤリティ・プログラムの会計処理を類推し、重要なオプションに関連する収益を繰り延べ、償還時にのみ当該収益を認識することが多くあります。</p>

潜在的な影響

エンタテインメント&メディア業界における契約更新や延長に関するオプションの多くは、一定の価格に据え置か、または段階的に引き上げるものであることから、オプションが重要な権利を表すという可能性は高くはありません。しかしオプションに割引の提案が含まれる、あるいは顧客に対して将来の重要な割引が約束されていると考えられる場合、企業は、オプションが契約において区別できる履行義務であるかどうかを検討する必要があります。

エンタテインメント&メディア業界が考慮すべき、可能性のあるオプションの例には、以下が含まれます。

- **テレビシリーズを更新するオプション**—ある制作会社が、あるテレビ局のためにテレビ・ドラマ・シリーズを制作します。その契約は、第1シーズンは定価でライセンスを与えるものであり、また、シリーズを追加で2シーズン分更新するための固定価格のオプションをテレビ局に付与することが盛り込まれています。続編は第1シーズンよりも高い価値を持つ場合があるため、制作会社は、固定価格のオプションの付与が重要な権利をテレビ局に提供するか否かを評価する必要があります。
- **予約購読契約の延長オプション**—雑誌の発行者が、どの時点であっても比較的低い価格で予約購読を1年間延長できるオプションを顧客に提供します。発行者は、当該オプションが別個の履行義務となる重要な権利を表しているか、または予約購読者に請求する通常の価格の範囲内における販売促進のための提示であるかどうかを評価する必要があります。
- **追加の広告を購入するオプション**—ある放送局は、次年度の様々な時点において広告会社に固定価格で100個の広告枠を販売するとともに、同じ単価で50個の広告枠を追加するオプションを広告会社側にのみ提供する契約を締結します。このオプションは、同年度における広告料金の値上がりの影響から広告会社を保護するものである(すなわち、「スキッターマーケット」価格)ことから、広告会社に重要な権利を提供する可能性があります。しかし、請求される価格が同じ期間において現在提供されている料率の範囲内である場合、このオプションは重要な権利を提供するものではありません。

変動対価

取引価格は、企業が約束した財またはサービスの顧客への移転と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額です。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、業績ボーナス、およびロイヤルティなど(ただし、これらに限定されません)、将来の事象の結果に左右される変動対価や条件付対価の要素が含まれることがあります。

変動対価は、エンタテインメント&メディア業界において多くの形態で一般的に見られます。設例は、売上高または使用量ベースのロイヤルティ、家庭用DVD販売に提供される価格保護、重要な広告会社に提供される数量割引およびマーケティング契約上の業績ボーナスを含みます。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>変動対価は、変動対価の見積りが変動しても、認識する収益の累計額に重要なその後の戻入れが生じない可能性が高い(米国会計基準では「probable」、IFRSでは「highly probable」)限りにおいて、見積もられ、取引価格に含まれるべきです。</p> <p>知的財産のライセンスに係る売上高または使用量ベースのロイヤルティから認識される収益に関して例外規定があります。知的財産のライセンスからのロイヤルティは、その後、売上や使用が発生し、関連する履行義務が充足されるまで(または部分的に充足されるまで)、取引価格に含まれません。</p>	<p>収益は、それが固定または決定可能であり、かつ回収が合理的に確実である場合にのみ認識されます。ロイヤルティの収益は、通常、ロイヤルティの支払いを発生させる売上と同じ期に計上されます。</p>	<p>収益は、経済的便益の可能性が高く、かつ、信頼性をもって測定できるときに認識されます。</p> <p>ロイヤルティからの収益は、関連する契約の条件に従って発生し、通常はそれを基礎として認識されます。ただし他の規則的な方法で収益を認識することがより適切である場合を除きます。</p> <p>将来の事象の発生に依存するライセンス料に関する収益は、信頼性をもって測定でき、かつ、ライセンス料を受領する可能性が高くなった場合にのみ認識されますが、通常、それはその事象が発生した時です。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
		収益は、ライセンス料またはロイヤルティを受領する可能性が高く、かつ、信頼性をもって測定できる場合に、ライセンスが利用可能なときに認識されます。

潜在的な影響

知的財産のライセンスに関する売上高または使用量ベースのロイヤルティ

FASB と IASB は、ライセンス供与された知的財産に係る売上高または使用量ベースのロイヤルティの変動対価に関連する例外規定を決定しました。知的財産ライセンスに係るロイヤルティは、基礎となる偶発事象が解決されるまで取引価格には含まれません。この例外規定により、多くの条件付ロイヤルティ取引の扱いにつき、US GAAP と IFRS の両方の下で現行の実務との整合性が保たれます。

企業は、例外規定を適用するために、契約が知的財産のライセンスに係る売上高または使用量ベースのロイヤルティを含むかどうかを検討する必要があります。知的財産の販売は例外規定の条件を満たしません。また、この例外規定は、有形の財(例:現物の書籍)と知的財産が結合され、有形の財から区別できないのであれば、適用されません。

変動対価のその他の形態

売上高または使用量ベースのロイヤルティに限らず、変動対価は、エンタテインメント&メディア業界において一般的なものです。企業は、「期待値」(確率で加重した金額の合計)または「もっとも発生の可能性が高い金額」(単一のもっとも発生の可能性が高い結果)のいずれかに基づき変動対価を見積もります。企業はその状況において変動対価を予測するための最善の方法を用いなければなりません。

収益の重大な戻入れが生じない可能性が高い(米国会計基準では「probable」、IFRS では「highly probable」)かどうかを決定する際に考慮すべき要素には、基礎となる不確実性の期間の長さ、類似の取引における企業の経験、生じ得る対価金額の範囲などが含まれます。現在、価格に関する不確実性が解決するまで一部の取引からの収益を繰り延べている企業は、将来における重要な収益の戻入れがない可能性が高いと見積もることが可能である最低金額があるならば、新基準の下でより早期に収益を認識することが可能となる場合があります。

マーケティング契約に基づき業績ボーナスを稼得する広告代理店は、マーケティングサービスに関する履行義務が充足されて収益を認識する際に達成される予定のボーナスを見積もることが要求されます。ボーナスのすべてを受け取るかまったく受け取らないかのどちらかである場合において、企業は「もっとも発生の可能性が高い金額」がより適切な方法であると結論付けることがあります。これはボーナスを全額受け取るか、もしくはまったく受け取らないかのどちらかであるからです。しかし、顧客に提供する広告の結果に応じて異なる料金を稼得する代理店は、期待値アプローチが取引価格のより適切な見積りを提供すると判断することがあります。すべてのケースにおいて、代理店は制限について、また、重大な収益の戻入れが起こらない可能性が高いのかについて考慮する必要があります。

視聴者数の不足に関する広告契約に対する調整、最恵国待遇条約が適用される際のケーブル使用料率に対する調整、および DVD 販売の価格保護など、その他の形式での業界の変動対価についても、同様の分析が必要となります。

返品権

返品権は、小売業者に販売される現物の製品を含む販売取引において一般的なものです。返品権のなかには、顧客または販売業者との契約書において明記されている場合もありますが、販売プロセスの間に、または、慣習的な事業慣行に基づき黙示的に含意されている場合もあります。返品権は、一般に、本の販売業者および印刷業者のみならず、DVD や CD に関して映画制作者および音楽制作者によっても付与されています。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>返品が予想される財については、収益は認識せずに、代わりに、顧客に返金が見込まれる金額を負債として認識しなければなりません。返金負債は、返金の見込金額の変動について報告期間ごとに見直されず、資産および対応する売上原価の調整は、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認識されなければならず、資産は元の製品のコストで当初測定されます。</p> <p>返品調整引当金は、「変動対価」のガイダンスを使用して決定されるべきです。これには、見積りが変更されても、重大な累積的な収益の戻入れという結果とならない可能性が高い金額でのみ収益が認識されるべきであるという制限が含まれます。</p>	<p>返品権を伴う販売取引からの収益は、いくつかの条件が満たされ(例えば、価格が固定または決定可能である、買手は支払い義務がある、など)、かつ返品についての合理的な見積りが確立できるのであれば、販売時点で認識されなければなりません。これは通常は、比較的同質の多数の取引においてのみ可能です。</p>	<p>通常、売り手が信頼性をもって、確立された過去の記録およびその他の関連する証拠に基づき、返品の水準を見積もることができる場合に、収益は総額(全額)で認識され、返品の予想水準について引当金が収益に対して計上されます。</p>

潜在的な影響

新基準のもとでの返品会計処理は、現行の実務に類似しています。ただし企業が考慮する必要がある差異が存在しています。

貸借対照表には、負債として返金債務の全額を反映し、製品を回収する権利を資産として計上する必要があります。大量の返品が見込まれるのであれば(例えば、一部の売店の売上高)、この表示の変更は、現行の実務と比較して貸借対照表における重大なグロスアップをもたらす可能性があります。

売上戻りの見積りもまた、現行の実務とは異なる可能性があります。例えば、現行の US GAAP では、出版社が合理的かつ信頼性のある返品見積りを作成することができない場合、より正確な返品見積りが作成されるまですべての収益は繰り延べられます。つまり、最終顧客に財を販売したと小売業者が報告するまでは収益が認識されない可能性があります。新基準は、認識された収益累積額の重大な戻入れの可能性が高くない範囲において返品の見積りがなされることを要求しています。この結果、収益全体の見積りについての信頼性が低いときであっても、小売業者への販売時に、最低金額の収益を計上する結果となる可能性があります。

設例—出版社による物理的な製品の販売

事例: ある出版社が A という本を単価 10 ドルで 100 部販売します。本は、製造コストは 2 ドルで、返品権が含まれています。小売業者は、本を物理的に所有し、本を受け取った時点で在庫の支払いを行う義務を契約上、負っています。過去の返品パターンに基づく、この取引に関連する売上戻りの見積りは 30% です。出版社は、製品を回収するためのコストはそれほど大きな額ではなく、また返品された製品は、再販し利益を上げることが可能であることを見込んでいます。

出版社は本 A の販売の会計処理をどのようにするべきでしょうか。

考察: 支配が小売業者に移転する時点で、収益の700ドル(10ドル×製品70冊(100マイナス30%の予想される返品))および売上原価140ドル(2ドル×製品70冊)が認識されるべきです。60ドルの資産(製品コストの30%)が予想される売上戻りのために計上される一方、300ドルの負債(製品販売価格の30%)が、返金債務として計上されます。予測される棚卸資産の返品は、売掛金に対して相殺されるのではなく、総額ベースで表示されます。返品の見積りは、各報告日に再評価されます。返品の見積りに変更があれば、対応する資産および負債の両方に対する調整が求められます。

バーター取引

いくつかのエンタテインメント&メディアのサブセクターは、バーター取引を行っています。通常、この取引は広告を広告、財またはサービスと交換するものです。新基準により、ある状況における取引価格の測定方法が変更される可能性があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>収益は、顧客から受け取った、または約束された現金および現金以外の対価の公正価値で計上されます。公正価値は、企業が現金以外の対価を受け取った時、または企業が履行義務を充足させた時のいずれか早い時点で測定されます。企業が現金以外の対価の公正価値を合理的に見積ることができない場合、対価と引き換えに顧客に約束された財またはサービスの独立販売価格を参照して間接的に対価を測定するべきです。</p>	<p>広告との交換</p> <p>取引において引き渡される広告の公正価値が、企業が過去にバーター取引の相手先と関係のない買い手から同種の広告に対して実際に受け取った現金、市場性のある有価証券、または所定の金額に容易に転換可能なその他の対価に基づき決定可能な場合、収益および費用は公正価値で計上されなければなりません。バーター取引において引き渡される広告の公正価値が決定可能でない場合、バーター取引は引き渡される広告の帳簿価額に基づき計上されなければならない、その金額はゼロとなる可能性が高いでしょう。</p> <p>広告以外との交換</p> <p>一般的に、非貨幣性の取引は関与する資産またはサービスの公正価値に基づくべきであり、それは通常、提供された資産の公正価値に基づいています。受領した資産の公正価値は、提供された資産の公正価値よりも明確である場合にのみ、使用されます。</p>	<p>広告との交換</p> <p>収益は、同様の財またはサービスとの交換において認識されません。しかし、交換された広告メディアの性質が異なる場合、収益は、提供された広告の公正価値で認識されます。そうした広告の公正価値は、同様の非バーター取引を参照して測定されることとなります。</p> <p>広告以外との交換</p> <p>収益は、受け取った財またはサービスの公正価値で測定され、受領したまたは支払った現金または現金同等物の金額について調整されます。受け取った財またはサービスの公正価値が信頼性をもって測定可能でない場合、収益は、引き渡された財またはサービスの公正価値で測定され、受け取った現金または現金同等物の金額について調整されます。</p>

潜在的な影響

現金以外の対価は現在の US GAAP の会計処理と同様、公正価値で計上されなければなりません。しかしながら、企業はまず、引き渡される財またはサービスではなく、受け取った財またはサービスの価値を調査しなければなりません。これは、現行の US GAAP から変更され、現行の IFRS と整合することを意味します。

新しい収益認識のガイダンスには、広告サービスの交換 (advertising-for-advertising) 取引の具体的なガイダンスはありません。したがって、市場が限定的である場合、そうした取引の公正価値を決定するために追加的な判断が必要となる場合があります。同種の広告に関して他社からの現金ベース取引がない場合でも、収益認識が除外されることはありません。

本人か代理人かの検討

企業が本人であるか代理人であるかどうかの決定には、引き続き重要な判断が求められます。本人か、代理人かの決定は、収益が、総額で計上されるのか、もしくは純額で計上されるのかどうかに影響することから、エンタテインメント&メディア業界の企業の多くにおいて、認識される収益の金額にかなりの影響を与えます。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>企業が、顧客に財またはサービスの支配を顧客に移転する前に、その財またはサービスの支配を獲得する場合には、その取決めにおいて、企業は本人です。顧客に財またはサービスが移転する前に瞬間的に所有権を入手したとしても、必ずしも支配を構成しません。</p> <p>企業の義務が、別の当事者に財またはサービスを提供するための手配を行うことである場合には、企業は代理人です。</p> <p>企業が代理人であることを示す指標、すなわち顧客に移転する前に財またはサービスを支配していないことを示す指標は、以下のとおりです。</p> <ul style="list-style-type: none"> 別の企業が契約履行に責任を負っている 企業は在庫リスクを有していない 企業は価格の設定に関して自由度がない 企業は手数料を稼得している 企業は信用リスクを負っていない 	<p>企業が本人か代理人かどうかの決定は、以下の要素に基づきます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業は契約における主たる債務者であるか 企業は一般的な在庫のリスクがあるか 企業は価格の設定において自由度があるか 企業は財またはサービスを変更するか 企業はサプライヤーの選定に関与しているか 企業は製品仕様の決定に関与しているか 企業は物理的な在庫リスクを有しているか 企業は信用リスクを有しているか <p>上記の最初の 3 つの要素について、その他の要素よりも重きをおいて考慮されるべきです。</p>	<p>企業は、財の販売やサービスの提供を行う際に、もしリスクおよび経済価値にさらされているのであれば、本人です。</p> <p>契約上、本人として行動する指標は以下のとおりです。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業は主たる債務者である 企業は在庫リスクを有している 企業は価格の設定において自由度がある 企業は信用リスクがある <p>もし企業が事前に決定された料金を稼得するのであれば、企業が代理人であることを指し示す指標となります。</p>

潜在的な影響

企業は、現在使用されているものと同じ要件の多くを使用して、収益を総額または純額で計上するかどうかを決定することになります。しかしながら、US GAAPと比較して、当基準の要件は少なく、一部の要素が他の要素より重視されることもありません。新基準における指標は、顧客に移転する前に財またはサービスの支配を企業が獲得したかどうかを決定することを目的としています。

本人か代理人かの決定は、エンタテインメント&メディア業界において一般的です。例えば以下が含まれます。

- 消費者への電子書籍の販売に関して、出版社やウェブサイトが本人であるかどうかの決定
- 映画の利用による収益に関して、制作会社や配給会社が本人であるかどうかの決定
- 広告取引において、インターネット広告会社や広告代理店が本人であるかどうかの決定

デジタル・ビジネス・モデルでは物理的な財がなく、在庫リスクや信用リスクがほとんど関わらないことが多いため、このモデルの成長に伴い、判断を要する機会の数および重要性が増しているように思われます。

企業は、新基準において修正された要件に関して、こうした取引やその他の取引について適切な会計処理を再検討する必要があるでしょう。

コストの繰延べ

現在の繰延コストまたは資産化されたコストへの影響

現行の US GAAP には、エンタテインメント&メディア業界の多くのサブセクターに固有のコストの資産計上に関連したガイダンスが、主にコンテンツの開発コストに関してかなり多く存在しています。こうした業種別のガイダンスは、IFRS には存在しません。したがって、IFRS の適用企業は、資産計上や償却への対応について、棚卸資産や無形資産に関するガイダンスに従っています。

この新しい収益基準は、従来からのコンテンツコスト(当初の創作プロセス中に開発され、一定の期間にわたり知的財産が利用される際に費用計上されるもの)の会計処理に関する現行のガイダンスには重大な影響を与えません。

契約の獲得または充足に関するその他のコストへの影響

契約獲得のための増分コストは、回収が見込まれるのであれば資産計上します。資産の償却期間が 1 年以内である場合、実務上の便宜として、こうしたコストを発生時に費用計上することも可能です。一定の加入契約に基づく事業においては、長期的な加入契約を締結する際に販売手数料や代理店手数料といったコストが発生するため、追加のコスト繰延が生じる結果となることがあります。

契約の履行のために発生するコストを評価し、それらのコストの会計処理が他の基準の適用範囲に含まれるかどうかを決定する必要があります。契約の履行のために発生するコストのうち、他の基準の適用範囲に含まれないコストは、もし当該コストが契約に直接的に関連しており、将来の履行義務の充足のために使用する企業の資源を創出するかまたは増価するものであり、かつ回収されると見込まれるのであれば、新基準の下で資産として認識されます。新基準の下で資産計上されたコストは、当該資産に関連する財またはサービスの支配が顧客へ移転されるにつれて償却されます。前述のように、現行の US GAAP において、契約を履行するためのコストの多くは、エンタテインメント & メディア業界に適用されるその他のガイダンスの対象となっています。新しい繰延のルールは、契約ベースで制作会社またはその他のユーザーのために資産を作成する制作者者に対して、一定の場合に適用される可能性があります。

PwC のエンタテインメント&メディア業界のプラクティス

PwC のグローバルエンタテインメント&メディア業界のプラクティスは、デジタルトランスフォーメーションにより示されるビジネス課題および機会の両方に対応するために企業と協同し、従来のビジネスモデルから、デジタルコンテンツやプラットフォームを利用したビジネス、ブランドおよび収益源へのシフトを支援します。私たちは、テレビ、フィルム、音楽、インターネット、テレビゲーム、広告、出版、ラジオ、屋外広告、スポーツ、ビジネスインフォメーション、カジノゲームなど、幅広い重要な産業セクターのクライアントと協力します。

PwC は、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 195,000 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.