

# Dataline

## A look at current financial reporting issues

No. 2012-04  
May 31, 2012

### 目次:

概要 .....	1
要点 .....	1
背景 .....	2
コメント・レターの傾向	
および円卓会議の議論 ..	3
一定の期間にわたり	
充足される履行義務 .....	4
信用リスクの影響の表示 .....	4
変動対価の認識および	
収益認識の制限 .....	5
不利な履行義務テストの範囲 ..	6
開示 .....	7
企業の通常活動外の	
非金融資産の移転 .....	8
貨幣の時間価値 .....	8
経過措置 .....	9
産業界の視点 .....	10
次のステップ .....	22
質問 .....	22
付録 A -	
重要なコメント・レターの	
概要(業種別) .....	23
付録 B -	
プロジェクトの	
スケジュール案 .....	24

## 再公表された収益基準案に対する反応 利害関係者が支持と懸念を表明

### 概要

### 要点

- 米国財務会計基準審議会 (FASB) および国際会計基準審議会 (IASB) (以下「両審議会」)は、2011年11月14日に、再公開草案「顧客との契約から生じる収益」(「2011年公開草案」)を公表しました。両審議会は、再公開草案に対して約360通のコメント・レターを受領しました。これは、2010年6月に公表された公開草案(「2010年公開草案」)に寄せられた1,000通のコメント・レターと比較すると大幅に減少しました。
- 再公開草案の公表以来、両審議会は、業界別に的を絞った公開(4回)・非公開(多数)の円卓会議を含む、幅広いアウトリーチ活動を実施してきました。未解決事項を議論すると見込まれる時期について詳述した、両審議会のプロジェクトのスケジュール案については、付録Bを参照してください。
- 両審議会は、提案したガイダンス案が明確か否かを質問し、具体的に、(1)一定の期間にわたり充足される履行義務、(2)信用リスクの影響の表示、(3)変動対価の認識および収益認識の制限、(4)不利な履行義務テストの適用範囲、(5)中間財務報告における開示、ならびに、(6)企業の通常活動外の非金融資産の移転(たとえば、有形固定資産の売却)、に関するフィードバックを求めました。
- コメント提出者は、両審議会が求める質問に回答するだけでなく、貨幣の時間価値の適用、経過措置、年次開示を含む、他の多くの領域についても意見を提出しました。また、産業界も、特定の業種固有の問題への公開草案の適用に関し対処する、または明確にするよう、両審議会に求めました。
- 両審議会は、当基準の発効日についていまだ決定していませんが、2015年1月1日よりも早くなることはないとしています。US GAAPでは早期適用は認められませんが、IFRSでは早期適用が許容されるでしょう。



## 背景

.1 両審議会は、すべての企業にとって収益の数字は重要であるため、および、当基準の適用から意図しない結果が生じるのを回避するために、提案されている収益に関するガイダンスを再公開することを全会一致で決定しました。2011年公開草案は、2010年公開草案において提案された以下の5つのステップに従うことを要求するコア・モデルを大幅に変更することがなかったにもかかわらず、再公開することを決定しました。

- 顧客との契約を識別する。
- 契約における別個の履行義務を識別する。
- 取引価格および回収できないと見込まれる金額を算定する
- 取引価格を別個の履行義務に配分する
- 個別の履行義務の充足時に(または充足するにつれて)収益を認識する。

.2 コア・モデルは大きく変更されていませんが、2010年と2011年の公開草案の間にはいくつかの主要な差異が存在します。別個の履行義務の識別、取引価格の算定、変動対価の会計処理、支配の移転、および契約コストなど、いくつかの領域において変更が行われました。主要な変更の詳細な解説については、[Dataline 2011-35](#)「顧客との契約から生じる収益:収益基準案の再公表」を参照してください。

.3 両審議会は、産業界へのアウトリーチ活動を重点的に続け、2011年公開草案に対する反応を把握し、懸念事項を理解するために円卓会議を開催しました。これらの会議で提起された主な項目には、別個の履行義務の識別、貨幣の時間価値の適用、不利な履行義務テストの適用に伴う実務上の問題、取引価格の配分、開示および経過措置が含まれています。

### PwCの見解:

当基準案が業種別のガイダンスを削除することを考えると、上述の懸念事項に対して適正なバランスを保って対応することが収益認識プロジェクトの成功のカギと言えます。コメント提出者は、コメント・レターの数と内容に基づいて、両審議会が正しい方向に向かっていると考えているようです。当公開草案に対して寄せられた残りの懸念事項も重要でないとは言えないので、両審議会は、最終基準を公表する前に特定の領域にさらに取り組む必要があるでしょう。

.4 当 Dataline は、当該基準案について、円卓会議および両審議会に寄せられたコメント・レターで焦点となった領域を取り上げています。特に明記していない限り、当 Dataline において「公開草案」または「基準案」と言及する場合、2011年11月に公表された公開草案を指しています。

## コメント・レターの傾向および円卓会議の議論

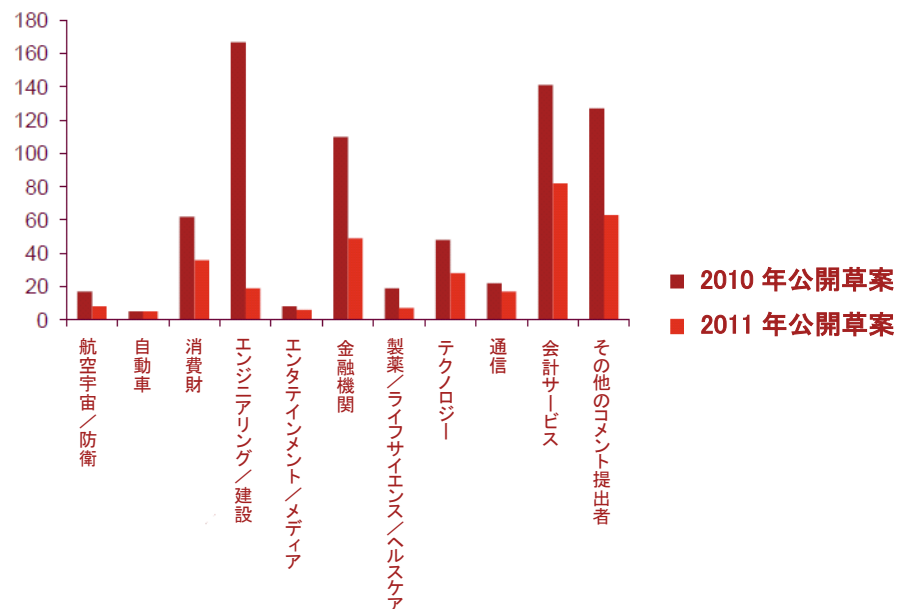
.5 両審議会は、2010年公開草案で受領した広範囲にわたるフィードバックに応じて、当基準案のさまざまな側面を改訂しました。両審議会は、それらの主要な変更点に関するコメントに加えて、当ガイダンスが明確か否か、および取引の経済的実質を反映した情報をもたらすかどうかに関するフィードバックを要求しました。コメント提出者は、以下の論点について意見を求められました。

- 一定の期間にわたり充足される履行義務
- 信用リスクの影響の表示
- 変動対価の認識および収益認識の制限
- 不利な履行義務テストの適用範囲
- 中間財務報告における開示
- 企業の通常活動外の非金融資産の移転

.6 貨幣の時間価値、開示、および経過措置などの他の論点も引き続き懸念事項となっています。

.7 2010年公開草案以後、業種特有のコメントの数は減りましたが、多くの懸念事項が残っています。以下の図は、業種別のコメント・レターの数を表しています。

### 業種別のコメント・レター



.8 エンジニアリングおよび建設、消費財および工業製品、ならびにテクノロジーなどの特定の業界は、2010年公開草案に比較すると2011年公開草案に対してとても少ないコメント・レターしか提出していません。

通信、自動車、ならびにエンタテインメントおよびメディア等のその他の業界から提出されたコメント・レターの数は、2010年公開草案で受領した数と概ね同じでした。

#### PwCの見解:

PwCは、両審議会が2010年公開草案に対して提起された疑問や懸念事項の多くに対処したことによりコメント・レターの数が大幅に減少したと考えています。

サービスの会計処理、契約の識別、回収可能性、製品保証、およびライセンスなど、2010年公開草案で重要な懸念事項であった領域は、2011年公開草案において、多くの関係者が満足する程度まで対応されています。履行義務の区分や取引価格の配分など、一部の産業界が特定していた問題も対応されています。

どの業種にも依然として不評なガイダンス案には、貨幣の時間価値の会計処理、履行義務レベルにおける不利テストの適用、要求される開示レベル、および遡及適用の経過措置があります。

### 一定の期間にわたり充足される履行義務

.9 履行義務が一定の期間にわたり充足されるのかどうかをどのように判定するかに関するガイダンスが、2011年公開草案に追加されました。これは、2010年公開草案には特にサービス契約に関するこの領域のガイダンスが不足しているというフィードバックに応じて追加されたものです。

.10 提案された基準案では、履行義務は一時点または一定の期間にわたってのいずれかで充足され得ることを明確にしています。支配が移転され、特定の要件が満たされた場合に、一定期間にわたって収益が認識されます。

.11 コメント提出者は概ね追加のガイダンスに賛成していますが、財またはサービスを繰り返し引き渡す契約は単一の履行義務に該当するのか、それとも複数の履行義務に該当するのかについて、まだ混乱が残っています。たとえば、2年間毎日掃除サービスを提供する契約は、一定期間にわたって充足される単一の履行義務、もしくは、1日ごとに区別できる複数の履行義務としてみなされる可能性があります。

#### PwCの見解:

追加のガイダンスによってほとんどのサービス契約の会計処理が明確化されたため、これに対する支持は予想外のことでありませんでした。まだ明確化が必要である部分もありますが、この問題については重要な進展が見られました。

PwCは、提案されているガイダンス案に賛成していますが、繰り返し財またはサービスを引き渡す契約についてはさらに明確化が求められます。この決定は、収益認識のパターンおよび時期、契約変更の会計処理、ならびに不利な履行義務テストに影響を与える可能性があります。

### 信用リスクの影響の表示

.12 企業が回収できないと考える対価を意味する信用リスクの影響の表示は、引き続きコメント提出者からの注目を集めています。2011年公開草案は、企業が受取債権の減損損失の引当を収益科目に隣接した別個の表示科目に表示することを提案しています。当初の評価とその見積の事後の変動がこの科目に計上されます。

.13 コメント提出者は、概して、信用リスクの影響を収益科目に隣接した科目に表示することに反対しており、企業が売上総利益に影響しない営業費用として信用リスクを引き続き計上することを提言しています。収益科目に隣接した表示科目に信用リスクを認識することは、現在存在していない複雑性をもたらすことになると、ほとんどのコメント提出者が指摘しています。他のフィードバックは、信用リスクの影響を損益計算書に表示することの必要性、またはその開示の十分性に集中していました。コメント提出者は、信用リスクは取引価格に影響させるべきでないという点には同意しているように思われます。

#### PwCの見解:

ごく少数のコメント提出者だけが、回収可能性がもはや収益認識の障害にはならないことについて懸念を提起しました。ほとんどの財務諸表作成者は、当基準案における変更賛成しているようです。その一方で投資家は、US GAAPにおける「回収可能性の合理的確実性」の要件を削除することに懸念を表しています。彼らは、提案されている収益の制限は、企業が時期を早めて収益を計上することを防止するのに十分に有効ではないと考えています。

また、投資家は、公開草案の提案に一致する、収益と減損損失(および戻入れ)を収益科目に隣接する別個の表示科目に表示することに賛成する傾向にあります。これは、信用リスクを損益計算書に表示することは、どのような状況においても便益を追加することにはならないだろうと指摘する財務諸表作成者の考えとは対照的です。PwCは、この情報を財務諸表の注記に表示することを企業に認めることはこれと同様に有益だろうと考えています。

### 変動対価の認識および収益認識の制限

.14 2011年公開草案は、将来の事象の結果によって変動するまたは条件付き対価(たとえば、割引、インセンティブ、およびロイヤルティ)の会計処理に関するガイダンスを提供しています。変動対価の見積りは、取引価格に含まれ、各別個の履行義務に配分されます。変動対価は、企業がその金額を受け取る権利を得ることが合理的に確実になった場合にのみ収益として認識されます。企業は、当該対価の権利を得ることがその企業にとって合理的に確実になるような類似した履行義務についての予測できる経験を有する必要があります。

.15 当基準案は、特定取引についてこの原則に対する例外を含んでいます。顧客の財またはサービスの事後的な売上に基づくロイヤルティと交換で知的財産をライセンスする企業は、その将来の売上が発生した時点でロイヤルティの支払を受け取る権利を得ることが確実になります。

.16 2010年公開草案では、取引価格は、認識された収益の累計額ではなく、制限されたものであったため、変動対価の取扱いは異なるものでした。この取扱いには意図しない結果が多数あり、両審議会は別の異なる制限を提案することになりました。

.17 コメント提出者の中には、売上に基づくロイヤルティに対する例外を支持する者もいましたが、特にテクノロジー、小売、および消費財産業の中にはそれに反対する者も多かったです。経済的に類似する取引に異なる会計処理を行う可能性があるため、削除するか、もしくは、対価が顧客の売上に基づく、または顧客の他の業績指標に基づく他の契約を含めるまで拡大するかのいずれかを行うべきだという懸念が提起されました。



#### PwCの見解:

関係者からのフィードバックは首尾一貫しています。すなわち、認識を裏付ける十分な証拠がない場合、収益の認識は制限するべきだ、というものです。しかしながら、何が十分な証拠かという点に関する意見は多岐にわたっており、その金額が「ほぼ確実」であることと考える者もいれば、「可能性が高い」または「発生しないよりも発生する可能性が高い」という閾値を支持する者もいました。両審議会は、定量的な閾値に対するものとして定性的な閾値を提案していましたが、この目的を達成するためにはさらに明確化する必要があるかもしれません。

PwCは、売上に基づくロイヤルティに例外措置は必要ないと主張するコメント提出者と同じ意見です。企業の経験が予測可能かどうかに関するガイダンス案は、例外の必要なく、十分に売上に基づくロイヤルティ契約に対応できるはずです。

### 不利な履行義務テストの範囲

.18 2010年公開草案では、義務を充足させるためのコストの現在価値がそれに配分された取引価格を超過する場合、その履行義務は不利でした。適用範囲の制限なく、すべての履行義務にこのテストが適用されました。両審議会は、提起された懸念に対処して、企業が一定期間にわたり充足される履行義務で1年超の期間にわたるものについてのみ、このテストの適用範囲とするよう変更しました。

.19 両審議会は現在、履行義務の決済の最小コストが、当該履行義務に配分された取引価格の金額を超過する場合には、履行義務は不利であると提案しています。履行義務の決済の最小コストとは、履行義務を充足させるためのコスト、または履行義務から退出するためのコストのうち金額の低い方です。履行義務が不利の場合に負債および対応する費用を認識します。

.20 ほとんどのコメント提出者は、その会計処理が多くの契約において商業的実体を反映していないことを理由として挙げ、債務が存在するか否かを判定するために履行義務を評価することについて、引き続き同意していません。さらにコメント提出者は、全体として採算の取れる契約について、履行義務レベルで損失を計上することは、誤解を招く情報を提供する結果になりかねないと考えています。履行義務レベルでの計上を維持することは実務上不可能であり、そのコストと労力が便益を上回ると主張しています。現在、長期契約に不利テストを適用してきた企業でも、履行義務レベルではなく契約レベルで適用しています。

#### PwCの見解:

不利テストは、今日の工事契約会計を適用しない産業界からは総じて反発を受けています。不利かどうかを決定するために各報告期間に履行義務を評価することは、多くの企業にとって難しい課題であり、そのような評価を行う便益がそれに費やすコストや労力を上回るかどうか、疑問が残るところです。

この評価が最終基準で維持されるのであれば、契約レベル、もしくはそれよりも上のレベルで行われるべきであるとPwCは提言します。現在提案されているような方法で履行義務が不利かどうかを評価することは、取引の基礎になっている経済性を反映しない可能性があります。たとえば、企業は、他の便益を受け取るために、採算のとれない履行義務または採算のとれない契約を締結する場合があります。

## 開示

.21 両審議会は、規制当局や財務諸表利用者からの批判を踏まえて、現行の収益の開示を大幅に改善しなければならないと考えています。そのため両審議会は、年次財務諸表および中間財務諸表の両方について包括的な開示リストを提案しています。

.22 当開示案は、収益および対応するキャッシュ・フローの金額、時期および判断に関して財務諸表利用者が理解できるようにすることを意図しています。要求されている開示には、実施された重要な判断およびその変更、残高のロール・フォーワード、ならびに契約を獲得または履行するためのコストの資産計上など、収益に関する定性的情報および定量的情報が含まれています。

.23 両審議会は、中間財務諸表には、年次財務諸表で要求された開示情報が重要である場合にはそれとほとんど同じ開示を含まなければならないと提案しています。

.24 財務諸表作成者は、開示を拡充するために両審議会が行った努力を認めています。しかしながら、ほとんどの人は、振り子が振れすぎていると考えています。作成者から提起された主要な懸念事項には、以下があります。

- 要求されている開示は範囲が広すぎ、経営者が事業を管理する上で使用していない情報に基づく可能性がある。
- 開示を提供するコストが認識される便益を上回ることになる。
- 開示要求事項は開示を「散乱させる」ため、収益認識の透明性を高め理解を深めるという両審議会の全体的な目的に合致しない。
- 要求されている開示の範囲は、IASBとFASBが開示の有効性を改善させるために現在行っている議論の目的に直感的に反しているようだ。

.25 投資家は、中間財務諸表および年次財務諸表の両方についての開示要求事項を支持しています。彼らは、要求事項は包括的であり、企業の収益認識についての財務諸表利用者の理解が大幅に高まると考えています。投資家は、要求されている開示の量に関する財務諸表作成者の懸念を理解していますが、収益の重要性を考慮すればこの要求事項は妥当であると考えています。

.26 投資家は、非公開企業は特定の開示要求事項を免除されるべきではなく、公開企業と違った取扱いをするべきではないという、他のコメント提出者の大部分とは異なる提言をしています。

### PwCの見解:

両審議会は、財務諸表利用者が情報を入手することによって得られる便益と財務諸表を作成する企業のコストとの間で適正なバランスをとりながら、開示の質を高める努力を行っています。これは、現在の制限された開示要求事項を考慮すれば、公正な目的と言えます。しかしながら、当基準案で提案されている中間および年次の両方の財務諸表の開示要求事項は、今後も議論を続ける必要のある領域です。適正なバランスをとるために、両審議会は、財務諸表作成者と利用者の両方を交えて、財務諸表の開示に含めるべき最重要事項は何かについて意見調整を図るためのワークショップの開催を検討しています。

PwCは概ね、収益の開示を拡充する必要があるという意見に賛成しています。しかし、当基準案はあまりに多くの開示を要求しており、有益な情報が曖昧になるリスクがあると主張する財務諸表作成者の意見にも同意します。一部の開示要求事項を削除することで、両審議会の目的、財務諸表利用者の要

望、および財務諸表作成者に与える負担のバランスはより良く保たれるでしょう。

たとえば、PwCは、事業の管理に経営者が使用していない項目を開示する必要があるのかを疑問視しており、そのような開示は有意義だろうかと考えます。

提案されている中間財務報告の開示は、中間財務報告には直近の年度の報告からの重要な変更のみを反映させるとする原則と整合していないようです。両審議会が中間の開示についてのみ意見を求めていたにもかかわらず、意見を提出した財務諸表作成者の大部分が、年次および中間の両方の財務諸表の開示要求事項に懸念を表明しました。PwCは、両審議会はこの問題におけるそれぞれの立場を見直さなければならないと考えています。

### 企業の通常活動外の非金融資産の移転

.27 両審議会は、有形固定資産などの企業の通常活動の成果ではない非金融資産の移転にも、当基準案における支配の移転と変動対価の認識に関するガイダンスを適用することを提案しています。

.28 当ガイダンスは、企業がそのような資産をいつ認識中止すべきかを決定するとともに、売却時の利得または損失の測定方法に関するガイダンスを提供しています。対価が変動する場合に、収益認識の制限が利得または損失に影響を与えるため、両審議会はこの領域における具体的なフィードバックを求めています。

.29 大部分のコメント提出者は、この領域に関してコメントしませんでした。コメントの提出者は、概ね、非金融資産に当ガイダンスを適用することに賛同しています。その他は、現行のガイダンスを維持することを主張しており、当ガイダンスの適用には反対しています。

#### PwCの見解:

これは、多くのコメント提出者が見過ごしていたかもしれない領域です。PwCは、企業の通常活動の一環ではない非金融資産の移転に対して、当基準案のガイダンスを適用することに賛同しています。PwCは、現行、売却された項目の性質、および企業がUS GAAP、またはIFRSを適用しているかによって異なる認識中止モデルや測定ガイダンスがあることを考慮して、ガイダンスの適用範囲を明確にすることを提言しています。

### 貨幣の時間価値

.30 当基準案は、企業は、契約にとって重大な財務要素がある場合には、取引価格を決定するために、貨幣の時間価値を反映する、と明記しています。

.31 契約開始時において顧客による支払と財またはサービスの顧客への移転との間の期間が1年以内になることを企業が見込む場合には、企業は貨幣の時間価値を反映するよう調整する必要はありません。これは、当ガイダンスを適用する負担と複雑性についての懸念事項に対処するために導入された実務上の便宜です。

.32 コメント提出者は、一般的に、貨幣の時間価値を取引価格に組み入れる概念的な基礎を理解していますが、それに伴う複雑性や実務上の困難に対する懸念も表明し続けています。それらは、特に、貨幣の時間価値を会計処理するためのシステムおよびプロセスを組み入れる必要性についての懸念です。産業



界からのコメント提出者の大部分は、そのコストは財務諸表利用者に対する便益を上回ると主張しており、この要求事項を削除することを提言しています。

.33 コメント提出者の中には、実務上の便宜は自由裁量であるため、適切な救済を提供しないことを理由に削除を提案する者もいました。

#### PwCの見解:

この領域におけるフィードバックの数や全体的な方向性は意外なものではありませんでした。円卓会議やその他のフォーラムで寄せられたフィードバックは、コメント・レターで述べられていることと首尾一貫しています。一般的に、コメント提出者(財務諸表利用者を含む)は、契約の中に重大な財務要素が含まれていることが明白な場合、企業は、貨幣の時間価値を会計処理しなければならないと考えています。しかしながら、コメント提出者は、当ガイダンスを適用する複雑性について懸念しています。

PwCは、取引価格を決定する上で貨幣の時間価値を考慮する概念上の利点は理解していますが、関係者の懸念も理解しています。このガイダンスを適用する実務上の問題は、一定の状況において財務諸表利用者の利益を上回る可能性があるということです。財務諸表作成者にとって当ガイダンスを適用するためのシステムやプロセスの変更によって、多額のコストがかかる可能性があります。

### 経過措置

.34 最終基準がいつ公表されるかは不明ですが、2013年前半になる見込みです。両審議会は、未だ当基準の発効日について決定していませんが、2015年1月1日より早くなることはないとしています。US GAAPでは早期適用は認められませんが、IFRSでは許容される見込みです。

.35 両審議会は、一定の任意による免除規定とともに当基準の遡及適用を提案しました。両審議会は、新基準の適用前後に認識される収益の比較可能性および理解可能性は、当ガイダンスを以前の期間に遡及する費用や労力に関して提起された懸念よりも重要であると認めました。両審議会は、企業には基準の公表と発効日の間には十分な時間があるので、必要な情報を準備してまとめることができると考えています。

.36 両審議会は、以下のとおり、移行の負担を軽減するためのいくつかの実務上の便宜を与えています。

- 同一年度報告期間中に開始し終了する契約については修正再表示する必要はない。
- 発効日以前に完了した変動対価を含む契約について、契約が完了した日における取引価格を使用することができる。
- 過去に不利な契約負債が認識されていない限り、以前の期間における履行義務に対して、不利な履行義務テストを行う必要はない。
- 残存する履行義務に配分される取引価格の金額の収益認識の時期に関する説明(いわゆる「満期分析」)を開示することを要求されない。

.37 財務諸表作成者は、遡及適用が利用者にとって価値ある情報を提供することを承知しています。彼らの主な懸念は、複数期間にまたがる大規模で複雑な複数要素契約や長期契約に当基準案と現行ガイダンスの両方を適用することによって、負担が増すのではないかということです。多くのコメント提出者は、最長3年にわたる二重報告制度を維持することは実務的ではなく、コスト効率も良くないと考えています。

.38 コメント提出者は、その他の懸念事項として、以前に提出した税務申告または報酬契約への影響を含め、遡及適用から意図しない結果が生じる可能性を指摘しています。

.39 圧倒的多数のコメント提出者が、両審議会は何らかの形での将来に向けた最終基準の適用を容認する、または少なくとも、当基準案の遡及適用が企業にとって実務的でない場合には将来に向けた適用を容認するよう提言しています。また多くのコメント提出者が、IFRSを適用する企業だけでなくすべての企業に早期適用を認めることに賛成しています。

.40 財務諸表利用者は、遡及適用が財務諸表作成者の負担になることを承知していますが、提案されている移行方法を支持しており、財務分析を有意義なものにするために必要だと考えています。財務諸表利用者は、作成者が提案するような別の経過措置の選択肢を提供するのではなく、当基準案の発効日を遅らせて適用までより多くの時間を作成者に与える方が、より良いアプローチであると提案しています。

#### PwCの見解:

経過措置は、最も強く、継続的に提起されている懸念事項のひとつです。遡及適用は期間を通じて首尾一貫性を高めるかもしれませんが、それに伴う労力が便益を上回る可能性があります。実務上の便宜によって一部の問題は減少しますが、法律上または規制上の要求事項を含め、考慮すべきその他の影響がある可能性があります。

## 産業界の視点

.41 業界団体は、2011年公開草案について、口頭および書面によるコメントを積極的に提出しました。彼らは、複数の業種に共通するものから一つの業種に特有のものまで、当基準案のさまざまな側面に懸念を表明しています。

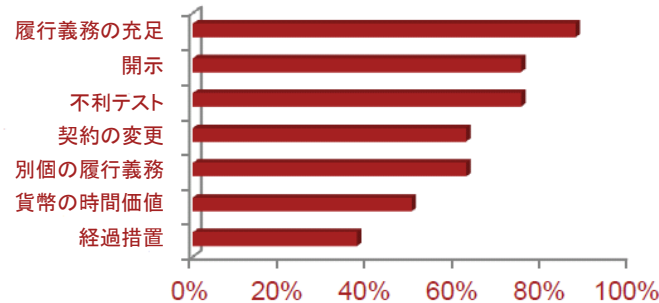
.42 このセクションでは、両審議会のアウトリーチ活動を通じて業界が提起した具体的な課題および懸念事項を要約しています。2010年公開草案に関連して寄せられたコメントより数は減ったものの、今回のアウトリーチ活動の期間中に提起された懸念事項の一部は、特定の業種にとって重要な問題として残っています。両審議会は、それらの問題を解決しなければならないとすれば、最終基準を公表する前に一部の基準案について再検討する必要があるでしょう。

.43 一部の業界は依然として当基準案のいくつかの側面に苦慮しています。たとえば、通信業界は、一束になっている契約の取引価格の配分および契約コストの会計処理について懸念を抱いています。自動車業界は、現金以外のインセンティブをどのように会計処理するかについて異なる見解を持っており、その一方でエンタテインメント業界はライセンス契約の収益認識を懸念しています。これらの業界から寄せられたコメント・レターの数は前回とほぼ変わりませんが、コメントの内容はこのような具体的な問題に焦点を当てたものとなっています。

### 航空宇宙および防衛産業

.44 以下の図は、この業界が懸念している重要なトピックを扱ったものです。PwCは、重要性の高い論点および懸念事項を以下にまとめています。パーセンテージは、当業界が提出したコメント全体に占める特定のトピックに関する回答の割合を示しています。

## コメントの概要



### 別個の履行義務の識別

.45 航空宇宙および防衛産業におけるコメント提出者の大部分は、航空機など政府向けにいくつかの類似する製品を製造する契約は、その契約がまとめて交渉され管理されるため、それらを単一の履行義務であると考えています。当該産業の多くは、個別の製品は製造過程において密接に関連しており、製品の一部分は顧客の仕様を満たすために高度にカスタマイズされているために、それぞれ個々の製造単位として区別できない、と考えています。コメント提出者は、当基準案では、契約に基づいて製造された個々の製品の相互関連性があまり高くないために別個の履行義務であると解釈できる、と強調しました。コメント提出者はそのため、両審議会が当ガイダンスを明確化することを提言しています。

### 一定の期間にわたり充足される履行義務

.46 履行義務が一定の期間にわたって充足される場合、履行義務の充足までの進捗を測定することによって収益を認識しなければなりません。ほとんどのコメント提出者は当基準案に賛成しています。しかし、進捗を測定するために引渡単位などのアウトプット法を使用する場合の、コスト認識のタイミングについて質問しています。契約コストが履行コストとして発生時に費用計上されることに、多くのコメント提出者が懸念を表明しています。これは、現行の契約会計ガイダンスからの変更であり、これについてコメント提出者は、契約履行中にマージンを歪め、そのため一定の期間にわたって充足される契約の経済性を反映しないと考えています。これらのコメント提出者は、契約における単一の全体の利益マージンを反映させるために契約コストを認識する体系だった合理的なアプローチを使用することを企業に認めるよう提言しています。

.47 多くの航空宇宙および防衛産業の契約には、再設計や方向転換など再作業コストの見積りが含まれます。これらは、非常に複雑で特殊な機器を引き渡すため、通常コストとして契約見積額に織り込まれます。当基準案は、仕損品や非効率性のコストが契約価格にまだ織り込まれていない場合、それらを費用計上することを要求しています。これらの通常の再作業コストが、どの時点で契約に含まれる当初見積額の増分コストになるかを識別することは難しいという懸念が提起されました。

### 契約変更

.48 契約変更は、航空宇宙および防衛産業において頻繁に発生します。これらの変更には、未承認または交渉中(いわゆる「請求権」)の可能性のあるものを含め、範囲または価格に対する変更が含まれます。通常、このような変更は、請負業者が関連するサービスを提供した後に承認されます。コメント提出者は、当基準案に係る変更の会計処理について不明確であり、工事契約の契約変更の会計処理に関する現行のガイダンスを持ち越すことを提言しています。この現行ガイダンスは、IFRSおよびUS GAAPで類似しており、特定の状況における請求または未承認の変更指示書の対象となった金額を認識することを認めています。

#### PwCの見解:

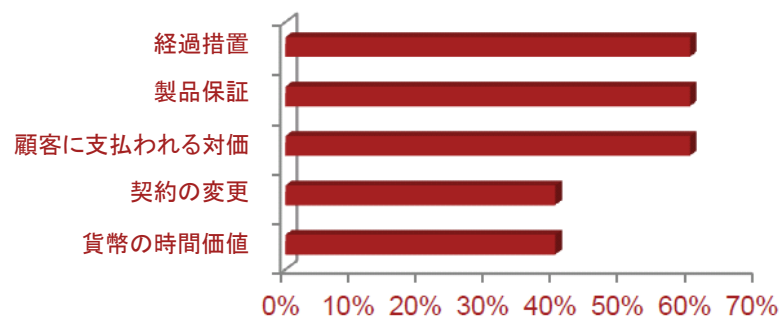
航空宇宙および防衛産業は、2011年公開草案の方向性には、概ね満足しています。当該産業は、業界が有する懸念や関連事業に与える影響についての理解を共有するために、とりわけ再審議の過程において両審議会に積極的に協力しました。両審議会はそれらに耳を傾け、業界が2010年公開草案について表明した懸念事項の多くに対応しました。

予想どおりのことですが、残りの主な懸念事項は、現在、US GAAPおよびIFRSの両方で用いられている契約会計モデルと異なる会計結果をもたらす可能性があるということでした。

### 自動車産業

.49 以下の図は、この業界が懸念している重要なトピックを扱ったものです。PwCは、重要性の高い論点および懸念事項を以下にまとめました。パーセンテージは、当業界が提出したコメント全体に占める特定のトピックに関する回答の割合を示しています。

#### コメントの概要



#### 顧客に支払われる対価

.50 自動車メーカーは通常、独立した正規ディーラーのネットワークをつうじて車を販売しており、その後、ディーラーは小売消費者にその車を販売します。同時に、メーカーは一般的に、車両のメンテナンスなど無料で財またはサービスの提供を約束するインセンティブを小売消費者に直接提供しています。コメント提出者は、その顧客の顧客（つまり、小売消費者）に直接的に提供した場合のこのような現金以外のインセンティブをどのように会計処理するかに関して不明確です。

.51 現金以外のインセンティブのコストは、メーカーが約束したサービスを履行していないため、顧客の顧客に対して支払われる現金と同様に取引価格の減額にすべきだと考えるコメント提出者もいます。一方、約束した財またはサービスは別個の履行義務であり、一部の収益は正規ディーラーへの販売時に繰り延べられるべきだと考えるコメント提出者もいます。約束した財またはサービスは定期的にメーカーによって別個に販売されておらず、そのコストは車のコストに付随的である限りにおいて、このインセンティブをコストの引当てとして会計処理することを認めるよう両審議会に提案する者もいます。このようにさまざまな考え方がありますが、顧客の顧客に対して約束された現金以外のインセンティブの会計処理について追加的な明確化が必要だという点では、大半が同意見です。

### 製品保証

.52 製品保証の会計処理は引き続き、自動車産業の焦点となる領域です。自動車産業は、アシュアランス・タイプの製品保証については現行と同様にコストの引当てとして会計処理すべきだとする両審議会の提案を支持しています。企業が分離することができないサービス部分がある場合には、別個の履行義務として製品保証を会計処理する要求事項に対して、自動車産業は依然として懸念を持っています。製品保証のサービス部分を別個に会計処理するのは実務的ではないと考える人もいます。彼らは、製品保証の部分が、アシュアランス・タイプの製品保証に付随するものである限り、契約の基礎となる経済性を表さないと考えています。コメント提出者は、保証期間の長さによって保証がサービス要素を含むか否かが決まることにも同意していません。

### 買戻し契約

.53 自動車メーカーは顧客に自動車を販売し、買戻しオプションまたは払戻しオプションを契約の一部に盛り込むことがよくあります。これは、たとえばレンタカー会社との契約で一般に行われています。これらの契約は通常、次のいずれかとして構成されています。(1) 買手が、売手に車を買戻させるオプションを有する、または(2) 売手が、たとえば12カ月間など所定期間の終了時点の車の残価保証を提供する。

.54 当基準案では、このような契約に異なる会計処理を提供しています。顧客がメーカーに車を買戻させることに著しい経済的インセンティブを有している場合、車を買戻す無条件の義務は、リースになります。メーカーが、売却で受領した代金と保証された最低再販価格の差額を顧客に払い戻さなければならない場合、この契約は販売です。見積られた払戻額は、販売時における取引価格から減額します。コメント提出者は、これらは同様に会計処理すべき経済的に類似した取引であると考えています。一部のコメント提出者は、両審議会に対して、買戻し契約は通常、特定の条件および特定の期間内に返品される自動車であることを条件とするため、実務上の多様性を避けるために「無条件の義務」を定義することを求めています。

#### PwCの見解:

自動車産業は概ね、当ガイダンス案の目的を全体として支持しています。しかし、当ガイダンス案は自動車産業の企業による一貫した解釈が行われていないため、特に顧客に支払われる対価については懸念が残っているため、2011年公開草案のガイダンスをさらに明確化しよう両審議会に要求しています。

### 消費財および工業製品

.55 消費財および工業製品セクターは、多様な産業にわたり財の生産およびサービスの提供に携わるさまざまな企業から構成されています。このセクターには、工業生産、金属、化学、林産物、製紙、および梱包企業が含まれます。この業界では幅広く多くの企業が、さまざまな論点について懸念を示しました。

### 据付け未了の部品

.56 コメント提出者は、企業が、最終製品またはサービスに据付けるための機器をそのまま提供する下請業者を使用する場合の、据付け未了部品に関するガイダンスに懸念を示しています。当基準案は、この履行義務について、下請業者から取得した機器のコストと同額の収益(すなわち、ゼロ・パーセントの利益マージン)を認識することを要求しています。コメント提出者は、企業が、ただ単に顧客に機器を引き渡したのではなく、ターンキー・ソリューションを提供していると主張し、下請業者から購入した財に利益マージンを配分しないことに反対しています。



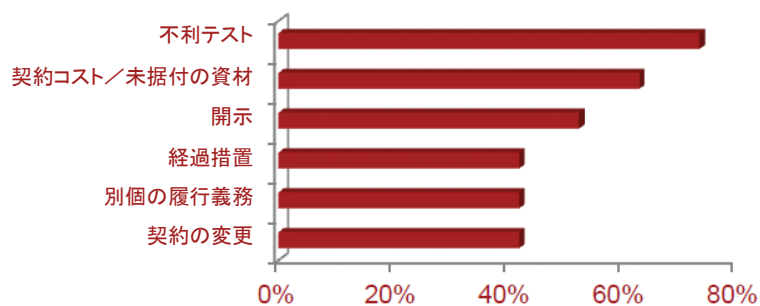
## ライセンス

.57 フランチャイザーは、一般的に、変動対価を伴うライセンス契約について提案されている会計処理に同意していません。具体的には、フランチャイジーによる関連する販売よりも前にロイヤルティ収益を認識することに懸念を示しています。フランチャイザーは、このような契約は、知的財産のライセンスにおける顧客の事後的な販売に基づくロイヤルティと経済的に類似しており、そのため、その収益はロイヤルティを稼得するにつれて一定の期間にわたり認識すべきであると考えています。

## エンジニアリングおよび建設

.58 以下の図は、この業界が懸念している重要なトピックを扱ったものです。PwCは、重要性の高い論点および懸念事項を以下にまとめています。パーセンテージは、当業界が提出したコメント全体に占める特定のトピックに関する回答の割合を示しています。

### コメントの概要



### 別個の履行義務の識別

.59 エンジニアリングおよび建設業界は、2010年公開草案において提案された区別できる履行義務の定義が、契約を多数の別個の履行義務として会計処理することを求める可能性があり、契約の実質を反映しない可能性があるかと懸念しています。2011年公開草案は、約束した財またはサービスが相互関連性が非常に高く大幅にカスタマイズされている場合、それらは区別できないとすることを明確にしています。

.60 この業界は、両審議会が行った明確化に概ね納得していますが、別個の履行義務の識別に関しては依然としていくつかの懸念が残ります。当ガイダンスは、相互関連性が非常に高く、大幅にカスタマイズされた履行義務の束を含むすべての契約は単一の履行義務でなければならないと示唆しています。これは、よく発生するケースかもしれませんが、履行義務が区別できるけれども、相互関連性が非常に高く、大幅にカスタマイズされている状況があります(たとえば、エンジニアリング、調達、および建設サービスを束にした契約)。コメント提出者は、両審議会が、別個の履行義務を識別するために、原則を適用する際に合理的な判断を用いることを許容するよう、ガイダンスを改訂することを提案しました。

### 据付け未了の資材

.61 あるプロジェクトのために特別に財を建設する下請業者など第三者を使用することは、多くのエンジニアリングおよび建設契約において一般に行われることです。このような財は、たとえば、設計、組立、および建設のための長いリードタイム(準備期間)、または他の要因のために、長期間、据付けられないことがあります。当基準案は、企業が、そのような据付け未了の資材のコストの範囲に限り収益を認識することを求めています。

.62 契約は通常、プロジェクトの各段階における別個の区別できる利益マージンではなく、プロジェクト全体の利益マージンを念頭に置いて入札が行われるため、コメント提出者は概して、そのプロジェクト専用に生産した財について認識された利益は、契約全体と首尾一貫していなければならないと考えています。プロジェクトのために特別にカスタマイズされた資材の移転は、履行義務の充足までの進捗度を表しています。そのため、コメント提出者は、履行義務の充足までの進捗度を測定する際に、契約全体と首尾一貫した利益を、このような据付け未了の資材について認識しなければならないと提案しています。

### 契約変更

.63 契約変更は、エンジニアリングおよび建設業界で頻繁に発生します。このような契約変更には、未承認または交渉中の可能性のあるもの（いわゆる「請求権」として知られている）を含め、範囲や価格に対する変更が含まれます。これらの変更は、通常、請負業者が関連するサービスを提供した後に承認されます。コメント提出者は、当基準案が、このような変更の会計処理について明確でないと考えており、工事契約の契約変更の会計処理に関する既存のガイダンスを引き継ぐことを提案しました。この既存のガイダンスは、IFRSとUS GAAPで類似しており、特定の状況における請求または未承認の変更指示書の対象となった金額を認識することを認めています。

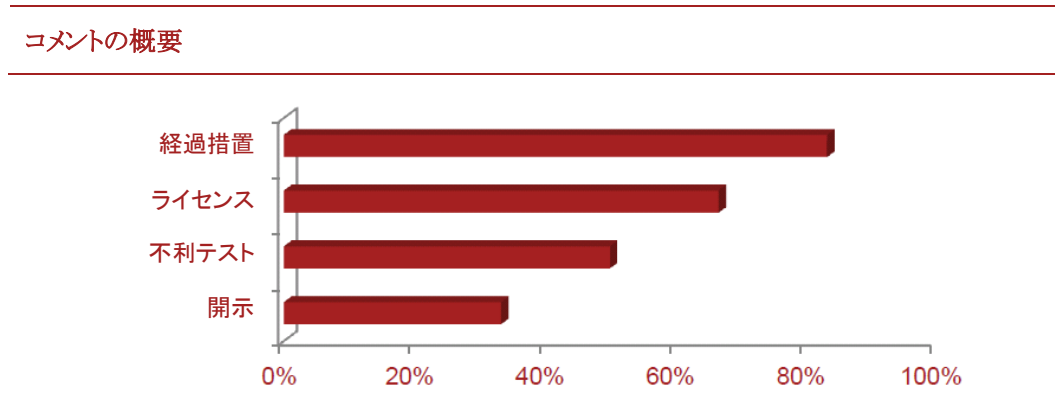
#### PwCの見解:

エンジニアリングおよび建設業界は、両審議会の全体的な目標に幅広い支持を表明しています。しかしながら、この業界の多く（財務諸表作成者および利用者）は、提案されているモデル案が既存の会計処理を改善すると考えていません。とは言うものの、この業界は、2011年公開草案の方向性に概ね満足しています。航空宇宙および防衛産業と同様に、この業界は、再審議の過程において両審議会に積極的に協力しました。実際に、この業界の懸念事項の多くは、2011年公開草案において対処されています。

残りの懸念事項は絞り込まれており、また、それらが業界特有の商慣行の性質に集中しているのは意外なことではありません。PwCは、提案されている収益ガイダンス案は、かかる領域を明確にすることにより明確化される可能性があると考えています。

### エンタテインメントおよびメディア業界

.64 以下の図は、この業界が懸念している重要なトピックを扱ったものです。PwCは、重要性の高い論点および懸念事項を以下にまとめています。パーセンテージは、当業界が提出したコメント全体に占める特定トピックに関する回答の割合を示しています。



## ライセンス

.65 利害関係者の中には、永続的なライセンスと時間ベースのライセンスは経済的に異なるため、異なる会計処理にすべきであると主張し、これらのライセンスの会計処理に懸念を示す者もいました。彼らは、永続的なライセンスから生じる収益についてはライセンスの移転時に認識すべきであり、時間ベースのライセンスから生じる収益についてはそれに関連する期間にわたって認識すべきであると考えています。一方、この区別を疑問視し、更新オプションまたは解約条項が存在する場合、ライセンスが永続的か時間ベースかを判断することが困難となる可能性を指摘する関係者もいました。

.66 映画やテレビの多くの長期ライセンス契約には、ライセンサーが課す制限が含まれています。これらの制限には、ライセンス期間中におけるライセンスの使用権の中断、またはライセンスの使用頻度および使用時期に対する制限が含まれる場合があります。たとえば、テレビシリーズ番組のライセンサーが、エピソードの配列方法およびエピソードの放映回数や放映時間枠を指定することは一般に行われることです。多くのコメント提出者は、このような複雑性により、支配の移転時期を決定するために重要な判断を行うことになることを強調しています。また、このような契約にガイダンスを一貫性なく適用することを避けるために、さらに明確にされる必要があると考えています。

.67 エンタテインメントおよびメディア界において、ライセンス許諾されたコンテンツのデジタル配信は、ますます普及するようになりました。コンテンツのライブラリまたはポートフォリオは、単一の契約に基づき提供される可能性があります。コンテンツは、ライセンス期間中に置き換えられるまたは更新されることがあります。コメント提出者は、特定のデジタル・プラットフォームにライセンス許諾された知的財産を配信する契約を一定の期間にわたり充足されるサービス契約として会計処理すべきか質問しています。多くのコメント提出者は、ライセンスが提供された一時点で充足される履行義務ではなく、一定の期間にわたり充足される履行義務とする方が、かかる取引の経済性をより良く反映すると考えています。

## 不利な履行義務

.68 不利テストは、この業界の会計処理を大幅に複雑にする可能性があります。両審議会は、企業が関連するプログラミング・コストを負担し合う場合の、不利テストの適用方法をさらに明確にすることを求められています。プログラミング資産は、多くの場合、複数の代理店契約からのキャッシュ・フローおよび広告収益を通じて回収されます。この業界のコメント提出者は、いくつかの顧客契約の間で共有して負担されるコストがある場合、不利テストを契約よりも高いレベルで適用する方がより実務的であり、これらの取引の経済的実質をより良く反映するだろうと考えています。また、一部のコメント提出者は、基礎となるプログラム投資が収益を上げているにもかかわらず損失が認識される可能性があるため、不利テストはこのような資産に関する既存の減損ガイダンスに相反すると感じています。

### **PwCの見解:**

エンタテインメントやメディア業界の多くの利害関係者は、支配ベースの要件が、知的財産のライセンス供与の収益の即時認識につながる可能性を懸念しており、彼らはこれを特定の契約の経済的実質に矛盾すると考えています。デジタル・コンテンツまたはコンテンツ・ポートフォリオのライセンスなど、一部のライセンス契約は、一定期間にわたって収益を認識する方が、顧客が受領している便益をより良く反映する可能性があります。利害関係者は、顧客が便益を受領している期間に収益を反映させることを含め、当基準は、異なるライセンス契約の経済的実質を会計処理するのに十分に柔軟であるべきと感じています。メディア・コンテンツのデジタル配信の最近の成長に伴い、この問題はますます広がりを見せつつあります。PwCは、これらの契約に支配ベースの要件を適用するか否かを決定する際に重要な判断が求められると考えています。

## 金融機関

.69 金融機関、保険会社、不動産会社、およびアセット・マネジャーなどの金融サービス企業は、さまざまな論点についてコメントしました。中でも、パフォーマンスフィーに合理的に确实という制限を適用できるかという論点は、アセット・マネジメント企業が強調する主な懸念事項の一つです。クレジットカードのカスタマー・ロイヤルティ・プログラムは、銀行およびその他の金融サービス企業が強調した主な懸念事項の一つです。

## アセット・マネジメント

### 合理的に确实という制限

.70 当基準案の範囲に含まれる一般的な収益は、パフォーマンスフィー、マネジメントフィー、およびアップフロントフィーです。コメント提出者は、主に、当基準案がパフォーマンスフィーに与える潜在的な影響について懸念しています。パフォーマンスフィーは、通常、ファンドによって管理される投資の価値に基づき、特定の閾値（たとえば、ハードルレート、ハイウォーターマーク、または内部収益率）の影響を受けます。ファンドの累積出来高の実績が予想よりも低い場合には、パフォーマンスフィーは、しばしば、受領した手数料の一部返還を要求するクローバック規定の対象となります。これにより、手数料が合理的に确实になる時点に関する懸念が生じます。返還するリスクがなくなるまで、支払いが合理的に确实にならない場合には、収益はいくつかのケースにおいて繰り延べられることになり、その結果、現金を受領したかなり後に収益を認識することになる可能性があります。

.71 コメント提出者は、そのような状況で収益を繰り延べた結果として、財務諸表の全体的な有用性が低下することを懸念しています。コメント提出者は、この業界ではパフォーマンスフィーの会計処理がよく理解されていると考えており、両審議会に最終基準の公表前にさらに当業界に対するアウトリーチ活動を行うことを提案しました。

### PwCの見解:

パフォーマンスフィーは、市場リスクなどの外的要因の影響を非常に受けやすいため、当基準案は、これらのフィーの認識の時期に影響を与える可能性があります。現行のUS GAAPでは、アセット・マネジャーは、二つのメソッドのうち、いずれかをパフォーマンスフィーの会計処理に適用できます。PwCは、現在、関連するサービスを履行し、すべての偶発事象が解消された期間中にパフォーマンスフィーを認識しているアセット・マネジャーには、当基準案が重大な影響を与えるとは予想していません。一方、「ハイポセティカル・リクイティ・メソッド」アプローチでは、当基準案で定義されている、合理的に确实になる前に、通常、収益が認識されるので、このメソッドを用いてパフォーマンスフィーを認識しているアセット・マネジャーは影響を受けることになります。

アセット・マネジャーの大部分はすでに、フィーの金額を信頼性をもって測定できるようになった時点で（実績が明らかになるパフォーマンス期間の終了時である場合が多い）、すでにパフォーマンスフィーを認識しているため、現在、IFRSに従っているアセット・マネジャーは、一般的に当基準案に重大な影響を受けることはないでしょう。

## 金融サービス

### カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

.72 銀行および資本市場業界は、クレジットカードのロイヤルティ・プログラムが当基準案の適用範囲に含まれるかどうかを懸念しています。クレジットカード発行者は、一般的なクレジットカードの報奨プログラムでは、販売業者とクレジットカード保有者との間で発生する収益取引の手数料を販売業者から稼得します。同時に、クレジットカード保有者は、報奨ポイントをクレジットカード発行者から稼得します。一部のコメント

提出者は、これらが2つの別個の取引、すなわち、ひとつは販売業者に対する手数料取引、そしてもう一つはクレジットカード保有者に対する報奨プログラムであると主張しています。

.73 コメント提出者は、複数当事者間契約が当基準の適用範囲にある場合、当基準案をこの契約にどのように適用すべきかについて明確にするよう両審議会に提言しています。また、コメント提出者は、報奨は収益基準が適用されない取引(すなわち、金融取引)から発生するため、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに関する当基準案に含まれている設例はクレジットカードの報奨プログラムに適用できないことを強調しています。

.74 クレジットカード発行者、販売業者、およびクレジットカード保有者は、相互に独立した当事者であり、これらの契約の間には価格の相互依存性はないため、多くのコメント提出者が、クレジットカードのロイヤルティ・プログラムは当ガイダンス案の適用範囲に含まれないと解釈しています。

.75 また、コメント提出者は、取引価格の測定に関するガイダンスが、一見したところ契約の結合のガイダンスに例外を与えているようであると指摘しています。企業の財またはサービスを購入する顧客またはその他の当事者に支払われる対価は、いずれの場合においても、顧客との取引価格の減額として会計処理されます。そのため、コメント提出者は、クレジットカードの報奨プログラムが当ガイダンス案の適用範囲に含まれるかどうかを理解するには、さらなる明確化が必要であると考えています。

.76 一部のコメント提出者は、クレジットカードのロイヤルティ・クレジットを履行義務として会計処理することは、既存の会計処理に重要な複雑性をもたらすと指摘しています。多くのクレジットカード発行者は、現在、報奨を稼得し、それに対応する負債を計上する際に、加盟店手数料収益の相殺として報奨ロイヤルティにかかるコストを認識しています。コメント提出者は、提案されているガイダンスを適用すると、現金による報奨を取引価格の減額として加盟店手数料収益と相殺しなければならなくなるが、現金以外の報奨については取引価格は依然同じであるため、認識を繰り延べるのみのものであると考えています。コメント提出者は、現金および現金以外の報奨は経済的に類似していると捉えており、異なる会計の取扱いをすべきでないと考えています。

#### PwCの見解:

この業界は、提案されている会計処理が、クレジットカードのロイヤルティ・プログラムには適していないと考えていることを円卓会議およびコメント・レターの両方で主張してきました。クレジットカード口座の開設時など、収益取引の範囲外で提供されるロイヤルティ特典の会計処理に関する懸念があります。

また、PwCは、繰り延べるべき収益の金額を決定するためにどの収益源を考慮しなければならないか不明確であると考えています。すなわち、それは、プログラムに加入するためにカード保有者による支払か、加盟店手数料か、カード保有者に請求される金利か、または上記の組み合わせかが不明確です。PwCは、収益源が明確でないこと、および両審議会が複数の当事者が関与する契約の会計処理をさらに明確にする必要があることについて、同じ意見です。

### 製薬、ライフサイエンス、およびヘルスケア

.77 この業界のコメント提出者は、さまざまな論点についてコメントしています。主要な領域は、顧客の定義および提携契約の会計処理に集中しています。

#### 顧客の定義

.78 当基準案は、顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットを受領するために契約した当事者であると定義しています。さらに、当基準案は、契約の相手方は顧客である場合もあれば、顧客ではない場合もあるとし、この一例として協力者または共同事業者を挙げています。この業界のコメント提出者は、当基準案



において顧客の定義が契約の中で明確でない場合があることを懸念しています。コメント提出者は、これらの契約をどのように会計処理するかに関する、さらなるガイダンスを期待しています。

### 提携契約

.79 この業界の提携契約は、通常、製品開発に焦点をおいていますが、製品の流通販売などの他の活動も含んでいます。当基準案は、製品開発に焦点をおいた提携契約のみを扱っています。コメント提出者は、当基準案が適用されない種類の提携契約を適用範囲に入れるために、適用範囲を拡大することを提案しました。

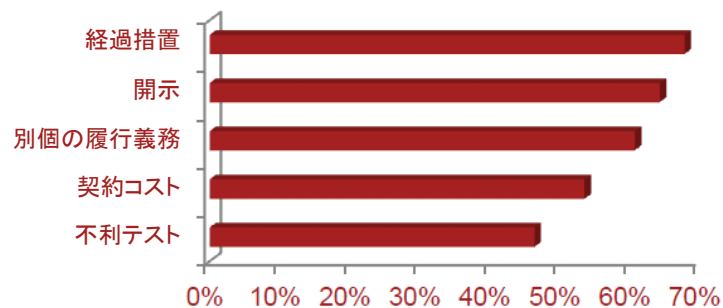
#### PwCの見解:

バイオテクノロジー産業における一部の提携契約は、顧客ではない当事者と締結されることがあるため、一見、当基準案が適用されないように思われます。そのような契約には、収益と収益以外の両方の構成要素が含まれることがあるので、契約における協力者であることだけをもって収益認識の適用範囲外になるというわけではありません。このような契約のどの要素に当収益基準を適用して会計処理すべきか、そしてどれを他のガイダンスに基づいて会計処理するかを決定するために、判断が求められます。

### テクノロジー

.80 以下の図は、この業界が懸念している重要なトピックを扱ったものです。PwCは、重要性の高い論点および懸念事項を以下にまとめています。パーセンテージは、当業界が提出したコメント全体に占める特定のトピックに関する回答の割合を示しています。

#### コメントの概要



#### 別個の履行義務の識別

.81 別個の履行義務の識別は、引き続きテクノロジー業界が懸念する分野です。コメント提出者は、束になっている契約について、区別できる要件をみだす構成要素が含まれていたとしても、束になっている財またはサービスが相互に関連性が非常に高く、カスタマイズされている場合、企業は当該契約を単一の履行義務として会計処理しなければならないと当基準案が提案していると解釈しています。

.82 ソフトウェア業界では、ライセンスならびにそれに関連するシステム導入およびカスタマイズ・サービスを別個に販売することが一般的です。企業が入札過程でライセンスとサービスを一緒に落札する場合、提案されているガイダンス案では、単一の履行義務として会計処理することになるのかという懸念があります。その結果、いくつかの状況において、ライセンスの収益は、繰り延べられ、システム導入とカスタマイズ・サービスと一緒に、支配が移転されるに従って一定期間にわたって認識されることになります。これは、ライセ

ンスおよびサービスが同時に落札されない場合に、結果として支配が顧客に移転した時点でライセンスの収益が認識されることになることと対照的です。

### 契約コスト

.83 テクノロジー業界のコメント提出者の大部分は、販売手数料などを顧客との契約を獲得するための増分コストとして資産計上することに同意していません。販売手数料は、一般的に、全体的な契約の履行または顧客満足などのさまざまな測定値に基づいており、契約獲得のみに基づくことは稀です。コメント提出者は、実務上の便宜を認めています。一年の除外は任意であると考えています。彼らは、財務諸表の利用者にとっての便益に重要な影響はないと考えているため、このガイダンスの実務上の負担を避けるために会計方針の選択を認めることを提案しています。

#### PwCの見解:

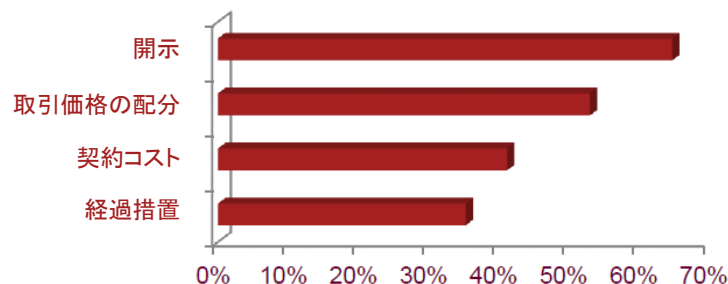
ソフトウェア引渡対象物の会計処理について、依然として懸念事項の残る2011年公開草案に対して、多くのソフトウェア企業がコメントを提出しました。当基準案の原則は、別個に会計処理される大部分のソフトウェア取引(ライセンス、契約後のカスタマー・サポート、サービスなど)に現在含まれている実質的にすべての引渡対象物に適用されます。売手固有の客観的証拠を確立することができないために、契約期間にわたって比例してライセンスおよび契約後のサポートを認識しているソフトウェア企業は、提案されているガイダンスに基づき、引渡対象物を分割することが要求されます。その結果、収益の認識が早まる可能性があり、中には、これらのケースにおける比例的な収益認識モデルを捨てきれないソフトウェア企業もあります。

提案されているガイダンスは、より多くのコストを繰り延べることを企業に求めています。特に、支払時に販売手数料および発生時にセットアップ・コストを費用計上している企業は、今後、これらのコストを資産計上した上で、償却することを要求される可能性があります。コメント提出者は、実務上の便宜が適用されている場合を除いて、現在、発生時にすべての契約コストを費用計上している企業にとって、提案されているガイダンスは実務上の負担になると考えています。

### 通信

.84 以下の図は、この業界がコメントを提出した重要なトピックを表しています。PwCは、重要性の高い論点および懸念事項を以下にまとめています。パーセンテージは、当業界が提出したコメント全体に占める特定のトピックに関する回答の割合を示しています。

#### コメントの概要



.85 通信業界のコメント提出者は、主に、(i) 取引価格の配分、および(ii) 契約獲得コストの2つの懸念事項に焦点を当てています。

### 取引価格の配分

.86 無線通信サービス提供者は、通常、サービスプラン契約を結ぶ顧客に対して高額な奨励金付きの携帯端末を提供します。携帯端末はそれだけで販売されることがありますが、通常は、第三者の再販業者または販売業者への販売、あるいは紛失または破損した携帯端末を交換する顧客への直接販売に限られています。もし、携帯端末がそれだけで顧客に定期的に販売されているのであれば、通信企業は、いずれの場合にも携帯端末の販売価格の指標とは見なしません。

.87 提案されているガイダンスは、現在、US GAAPにおいて存在しており、この業界で一般的に適用されている条件付き収益の上限額を削除します。すなわち、引き渡されたアイテムに配分される額は、追加アイテムの引渡しまたは他の特定の履行条件(たとえば、無条件の金額)の充足を条件としない金額に制限されます。奨励金付き携帯端末に配分された収益は、より早い段階で収益を認識する結果となる当基準案に基づき、増加する可能性があります。携帯端末販売とは対照的に、この業界はこれらの取引のサービスの側面に焦点を当てているので、コメント提出者は、このことがこれらの取引の経済的実質を表わすと考えていません。

.88 基準において提案されているように、残余アプローチの使用は、財またはサービスの独立販売価格の変動性が高いまたは不確定である場合に限られています。一部のコメント提出者は、単独で頻繁に販売されない財またはサービスも含めるために残余アプローチの範囲を拡大することを提案しています。その他のコメント提出者は、彼らが携帯端末を大幅な値引き価格で顧客に販売する際の経済性をより良く反映すると考える、特定の履行義務への値引きの配分に関するガイダンスの改訂を提案しています。

### 契約コスト

.89 コメント提出者は、通常、契約を獲得するための増分コストを資産計上する規定に反対しています。また、販売手数料の資産計上が、それ以外の複雑ではないプロセスに判断や変動要因をもたらすこととなり得る、重要な見積りおよび定期的な減損評価を要求すると指摘しています。コメント提出者は、契約獲得コストの会計処理要件を当基準案から削除するか、または費用の即時認識のために会計方針の選択ができることを利害関係者に許容することを提案しています。

#### **PwCの見解:**

通信業界は、公開および非公開の円卓会議、コメント・レター、およびその他のコミュニケーションを通じて、両審議会へフィードバックを提供している最も発言力がある業界の一つとなっています。この業界は、受け取った現金を超える金額で携帯端末に収益を配分することはこの業界のビジネスの経済性を表さないと感じているため、これに強く反対しています。また、この業界は、システムおよびプロセスを変更するコストが重要になると主張しています。

PwCは、この業界の懸念事項および適用上の実務的な課題を理解していますが、他の産業への意図しない結果を避けるために、提案される解決策はこのモデルの原則と首尾一貫している必要があると考えています。

## 次のステップ

.90 両審議会は当基準案の再審議を2012年6月に開始する予定です。当Datalineの付録Bではこの再審議のスケジュール案を含めており、両審議会が未決事項について議論すると見込まれる時期を詳細に示しています。

## 質問

.91 当Dataline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。当Dataline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(1-973-236-4377または1-973-236-7804)までお問い合わせください。

## 付録 A

### 重要なコメント・レターの概要(業種別)

トピック	航空宇宙 および防衛	自動車	消費財	エンジニアリ ングおよび 建設	エンタテイン メントおよび メディア	金融機関	製薬、ライフ サイエンス および ヘルスケア	テクノロジー	テレコム
一定の期間にわたり 充足される履行義務	✓		✓	✓	✓	✓		✓	
信用リスクの影響の表示	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
変動対価の認識					✓	✓	✓	✓	
不利テスト	✓			✓	✓	✓		✓	✓
開示	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
非金融資産の移転				✓					
貨幣の時間価値	✓		✓	✓	✓			✓	✓
経過措置	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
別個の履行義務の識別	✓			✓				✓	
取引価格の配分									✓
契約コスト	✓			✓		✓		✓	✓
顧客に支払われる対価		✓	✓			✓			
買戻し契約		✓							



## 付録 B

### プロジェクトのスケジュール案<sup>1</sup>

月	トピック	2011 年公開草案 における質問
2012 年 6 月	別個の履行義務の識別 (ステップ 2)	
2012 年 7 月	履行義務の充足 (ステップ 5)	質問 1
	契約に関する論点 (ステップ 1)	
	ライセンス	
	不利テスト	質問 4
2012 年 9 月	制限 (ステップ 5)	質問 3
	回収可能性	質問 2
	貨幣の時間価値 (ステップ 3)	
2012 年 10 月	適用範囲	
	コスト	
	取引価格の配分 (ステップ 4)	
	非金融資産	質問 6
2012 年 11 月	開示	質問 5
	経過措置、発効日および早期適用	
2012 年 12 月	その他の問題点およびその他の基準の改訂	
	費用便益分析	
2013 年第 1 四半期	基準公表	
2013 年第 2 四半期以降	基準公表後の対応	

<sup>1</sup> 2012 年 5 月 21 日から 25 日に開催された FASB と IASB の公開会議で議論されたスタッフ・ペーパー「収益認識—再審議のためのプロジェクト計画 (*Revenue recognition – Project plan for redeliberations*)」からの抜粋です。このスタッフ・ペーパーは財務会計協会および IFRS 財団の著作物であり、この抜粋は許可を得て掲載しています。このスタッフ・ペーパーは、公開会議における議論のために FASB と IASB のスタッフが作成したものであり、両審議会の個々のメンバーの見解を表すものではありません。また US GAAP または IFRSs の適用に関するコメントは、US GAAP または IFRSs の認められる適用あるいは認められない適用を示すものではありません。FASB と IASB は、公開会議における決定について FASB の「Action Alert」あるいは「IASB Update」でレポートしています。

*Datalines* address current financial-reporting issues and are prepared by the National Professional Services Group of PwC. They are 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, register for CFOdirect Network ([www.cfodirect.pwc.com](http://www.cfodirect.pwc.com)), PwC's online resource for financial executives.

© 2012 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](http://www.pwc.com/structure) for further details.