

# In depth

## A look at current financial reporting issues

pwc

No. US2017-15  
August 10, 2017

### 新収益基準

### 運輸・物流業界における新基準の適用

#### 目次

概要.....	1
ステップ1: 契約の識別.....	2
ステップ2: 履行義務の識別....	4
ステップ3: 取引価格の決定....	5
ステップ4: 取引価格の配分 ...	8
ステップ5: 収益の認識.....	11
契約コスト.....	13

#### 要点

公開企業は、2018年に新収益基準を適用しなければなりません。その影響は業種や現行の会計慣行によって異なりますが、新収益基準は、ほぼすべての企業にある程度の影響を与えることとなります。新収益基準は、当初、米国会計基準 (US GAAP) および国際財務報告基準 (IFRS) の下でコンバージェンスされた基準として公表されましたが、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) はそれぞれ微妙に異なる修正を行っており、そのため、US GAAP に基づく場合と IFRS に基づく場合とでは最終的に収益基準を適用した結果が異なる可能性があります。

収益認識の移行リソースグループ (TRG: Transition Resource Group) は、多くの業種に属する企業に影響を及ぼす様々な適用上の論点について議論してきました。この TRG の議論によって、新収益基準の適用において参考となる洞察が提供されており、米国証券取引委員会 (SEC) は、登録企業が新収益基準を適用するにあたっては、TRG の議論を考慮することを期待しています。

この PwC In depth では、新収益ガイダンス公表以降の適用上の動向を反映し、運輸及び物流業界の企業に特有の課題を取り上げています。この In depth の内容を検討する際には、PwC の収益ガイド「[Revenue from contracts with customers](#)」(Global 版) (英語のみ、CFODirect.com で入手可能) を併せてご確認ください。

#### 概要

運輸・物流業界には、船舶輸送、鉄道輸送、航空輸送、トラック輸送、物流管理および船旅に関連する企業が含まれます。顧客は通常、複数地点間の貨物または旅客の移動についての報酬を支払います。顧客インセンティブは限定的で、主に、数量値引きや、特典が飛行距離に基づいて稼得されさまざまな製品やサービスとの交換が可能となる航空会社のカスタマー・ロイヤルティ・プログラムなどから発生します。

本 In depth では、新収益基準(会計基準コード化体系(ASC)606 および IFRS 第15号「顧客との契約から生じた収益」)が運輸・物流業界の企業に最も大きな影響を与えることが見込まれる領域について、モデルのステップごとに分けて解説します。

## 範囲

新しい US GAAP および IFRS 基準は、以下を除く、顧客とのすべての契約に適用されます。

- リース契約
- 保険契約
- 金融商品契約を含む、他の基準の範囲に含まれる一部の契約上の権利および義務
- 他の基準の範囲に含まれる特定の保証（製品保証を除く）
- （同じ事業分野の企業間で）別の当事者への販売を容易にするために行われる非貨幣性交換

運輸・物流業界の契約には、収益基準の範囲に含まれる要素および他の基準の範囲に含まれる要素が含まれているものがあります（例えば、保守またはその他のサービスを含むリース契約）。新基準は、ある契約が部分的に別の基準の範囲に含まれる場合、企業はまず、他の基準における区分および（または）測定ガイドンスを適用しなければならないと述べています。他の基準の範囲に含まれない場合は、当該契約に含まれる要素の区分および（または）当初測定には収益基準の原則を適用しなければなりません。

契約にリースが含まれるか否かの判断は、重要な会計上の影響を有する可能性があります。契約に収益基準を適用する前に、関連性のある基準についての慎重な検討が求められます。固定資産の提供または使用を含む契約（例えば、定期用船契約）はリースを含む可能性があります。両審議会は、リース契約を構成するのは何かについてのガイドンスを修正する、新リース基準を公表しました。経営者は、どの契約が、あるいはどの契約の要素がリース会計の範囲外となり、収益契約として取り扱わなくてはならないかを慎重に評価する必要があります。

以下の議論は、収益基準の範囲に含まれる契約および（または）契約の要素のみに関連するものです。



## 1. 契約の識別

契約は書面による場合もあれば口頭による場合、あるいは企業の慣習的な取引慣行により含意される場合もあります。通常、法的に強制可能な権利および義務を生じさせる顧客との合意は、契約の定義を満たします。法的な強制力は法律の解釈に依拠するものであり、法域によっては契約の当事者の権利が同じように行使されず、強制力が異なる場合があります。

運輸・物流業界に属する企業は、契約条件を変更するかまたは契約上の権利および義務を追加するかのいずれかによって行った、契約に対する変更または付帯契約を締結した経験を検討しなければなりません。このような契約の変更や付帯契約は口頭または書面で行われ、契約の解除、解約、またはその他の約定を含んでいる可能性があります。さらに、このような契約の変更や付帯契約は、顧客にオプションや値引きを提供したり、契約の実質を変更したりする場合があります。これらすべてが収益認識に影響します。そのため、契約の変更を含め契約全体を理解することが、会計上の結論を導く上で重要になります。

契約の識別の一環として、企業は、対価を回収する可能性が高いか否かを評価することが要求されます。この「可能性が高い(probable)」は、通常、US GAAP では 75-80%、IFRS では 50% 超の可能性として解釈されています。この評価は、顧客への提供が見込まれる価格譲歩を考慮した後に行われます。言い換えれば、価格譲歩は、回収可能性の評価において考慮すべき要因ではなく、（取引価格に影響する）変動対価です。さらに FASB は、ASC 606 に対する修正の中で、代金不払いの場合に企業は、財またはサービス提供の停止などによって信用リスクに対するエクスポージャーを低減できることを、回収可能性の評価の一部として検討しなければならないと明確化しました。IASB は、この点について IFRS 第 15 号を修正しませんでした。IFRS 第 15 号に対する修正の「結論の根拠」に、信用リスクに関する追加的な議論を含めました。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>企業は、以下の要件のすべてに該当する場合に、顧客との契約を会計処理します。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 契約が承認されており、契約の当事者が義務の履行を確約している</li> <li>● 各当事者の権利を識別できる</li> <li>● 支払条件を識別できる</li> <li>● 契約に経済的実質がある</li> <li>● 回収可能性が高い</li> </ul> <p>回収可能性の有無を評価する際に、経営者は、顧客が支払期日に約束した対価を支払う能力と意思を有しているかどうかを考慮しなければなりません。対価に変動性がある場合、企業が権利を得ることとなる対価の金額が契約に明記されている価格よりも低い可能性があります。例えば、企業が顧客に価格譲歩を提供する場合が挙げられます。</p> <p>取引開始時に取引価格の回収可能性が高くない場合、経営者は、回収可能性が高いかどうかを判定するため、報告期間ごとに契約の評価を継続して行わなければなりません。取引価格の回収可能性が高くない、かつ企業が顧客から対価を受け取る場合には、以下の事象のいずれかが生じた場合にのみ、受け取った対価を収益として認識しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業が顧客に財またはサービスを移転する残りの義務を有しておらず、かつ、対価のほとんどすべてを受け取っていて返金不要である</li> <li>● 契約が解約されており、顧客から受け取った対価が返金不要である</li> <li>● 企業が、受け取った対価に関連する財またはサービスの支配を移転し、顧客への財またはサービスの移転を中止しており(該当する場合)、追加の財またはサービスを移転する義務がなく、受け取った対価は返金不要である[US GAAP]。</li> </ul> <p>ASC606に含まれている上記の3番目の要件は、契約が終了したかどうか不明確な場合に、いつ収益を認識すべきかを明確にすることを意図しています。</p> <p>IFRS 第15号には、3番目の要件は含まれていませんが、結論の根拠で、顧客への財またはサービスの提供を中止したときに契約が終了したと判断することができると指摘しています。したがって ASC606 およ</p>	<p>企業は、たとえ他の収益認識基準を満たしていたとしても、説得力のある証拠が存在しなければ、通常、契約から収益を認識することは禁止されています。</p> <p>収益は、回収可能性が合理的に確実な場合に認識されます。</p> <p><b>予想される影響</b></p> <p>現在、事業慣行により顧客から書面による契約を入手している企業は、US GAAP に従い、書面による最終契約に企業と顧客の双方が署名するまで、収益を認識することが禁止されています。新しい収益ガイダンスでは、顧客との契約が存在するかどうかの評価が契約の形態によって決まることは少なくなり、2当事者間の(書面、口頭、含意のいずれかによる)契約が、両当事者の間に法的に強制可能な権利および義務を創出するかどうかによって決まります。</p> <p>新ガイダンスにおける回収可能性の評価の目的は、企業と顧客との間に実質的な契約が存在するかどうかを判断することです。これは、回収可能性が収益認識を制限する現行ガイダンスと異なる点です。</p> <p>回収可能性の評価の要件を満たすことができない契約の数を減らすことを意図した、回収可能性に関する FASB のガイダンスの修正により、US GAAP と IFRS との間に差異が生じています。しかし、上述のように、US GAAP と IFRS では「probable」の定義が異なっているため、当初の版の基準書においてこの領域にはすでに差異が存在していました。改訂後 IFRS 第15号の「結論の根拠」において IASB が明確化している点、および回収可能性の閾値が通常は両基準の定義のもとで満たされると見込まれることから、PwC は、多くの場合、US GAAP と IFRS の間で財務報告上の結果に重要な差異が生じるとは考えていません。</p> <p>さらに、新しいガイダンスは、回収が合理的に確実でない場合(US GAAP)または回収の可能性が高くない場合(IFRS)に、現行の基準では適用されていることの多い現金主義に基づく収益認識方法を削除しています。受け取った現金は、取引価格の回収可能性が高くなるか、または収益認識の要件のいずれか1つが満たされるまで契約負債として認識されます。これにより、状況によっては、現行ガイダンスに基づくよりも収益の認識が遅くなる可能性があります。</p>	<p>企業は、単なる法的形態だけでなく、取引の基礎となる経済的実質を考慮することが要求されます。</p> <p>経営者は、収益が認識される前に経済的な便益が流入する可能性が高いことを証明しなければなりません。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
IFRS 第 15 号のもとで取扱いが異なる可能性は低くなります。		



## 2. 履行義務の識別

多くの運輸・物流業界に属する企業は、単一の契約の一部として複数の製品やサービスを顧客に提供します。経営者は、契約の条件および企業の取引慣行に基づいて独立した履行義務を識別しなければなりません。財およびサービスの束は、特定の事実パターンにおいては単一の履行義務として会計処理されることがあります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>履行義務は、以下のいずれかを顧客に移転するという契約における約束です。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>別個の財またはサービス(あるいは財またはサービスの束)</li> <li>ほぼ同一で、顧客への移転のパターンが同じである、一連の別個の財またはサービス</li> </ul> <p>次の要件の両方に該当する場合には、財またはサービスは別個のものです。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>顧客がその財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる(すなわち、当該財またはサービスが別個のものとなり得る)</li> <li>財またはサービスが契約の中の他の財またはサービスと区分して識別可能である(すなわち、当該財またはサービスが契約の観点において別個のものである)</li> </ul> <p>財またはサービスを顧客に移転する複数の約束が、区分して識別可能でないことを示す要因には、次のものが含まれます(これらに限定されません)。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業は、財またはサービスを契約において約束している他の財またはサービスとともに統合する重要なサービスを提供している。</li> <li>1 つまたは複数の財またはサービスが、他の財またはサービスを大幅に修正またはカスタマイズしている</li> </ul>	<p>複数要素契約に含まれる要素を区分して会計処理すべきか決定するために、取引には以下の要件が適用されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>引渡済項目には、単独で顧客にとっての価値がある</li> <li>引渡済項目に一般的な返品権がある場合には、未引渡項目が引渡される、または履行される可能性が高く、実質的にベンダーの支配下にあると考えられる</li> </ul> <p><b>予想される影響</b></p> <p>財およびサービスが別個のものとなり得るかどうかの評価は、定義は同じではないものの、引渡対象物が現行の US GAAP の下で独立した価値を有するか、または現行 IFRS の下で独立の構成要素であるかの決定に似ています。新ガイダンスの下で、経営者は、顧客が、財またはサービスからの便益を、企業または別の企業によって独立で販売される財またはサービス、あるいは顧客がすでに獲得している財またはサービスである「顧客にとって容易に利用可能な資源」と組み合わせて得ることができるかどうかを評価します。企業は、約束の性質が、契約の文脈の中で、財またはサービスのそれぞれを個々に移転することか、それとも、約束した財またはサービスがインプットである結合した項目を移転することかを決定する必要があります。これは、現行と比べた場合に企業にとって新しい評価になります。</p>	<p>収益認識の要件は、通常、各取引に区分して適用されます。特定の状況においては取引の実態を反映するために、一つの取引を複数の識別可能な構成要素に区分する必要があります。</p> <p>複数の取引が、一連の取引を全体として考えないと商業的な効果が理解できないような形で結びつけられている場合には、これらの取引をまとめる必要があります。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<ul style="list-style-type: none"> <li>財またはサービスの依存性や相互関連性が高い</li> </ul> <p>ASC 606 は、契約の観点において重要性のない約束した財またはサービスを区分して会計処理することを企業に要求しないと明記しています。IFRS 第 15 号には、同様の特定のガイダンスはありません。しかし、IFRS を適用する報告企業は、履行義務を識別する際に、重要性を検討しなければなりません。</p>		

### 変更手数料

変更手数料は航空業界において一般的なものです。現行の US GAAP に基づく、この業界の一般的な実務においては、変更手数料は当初のチケット販売からは独立した取引として会計処理し、変更の発生時に収益を認識します。この場合に変更手数料が独立した取引であるとみなされるのは、(1) 変更手数料が当初の販売後に請求され、(2) 当初の販売時点において旅客は変更手数料の支払いを要求されることがなく、(3) 変更手数料を支払う旅客は追加的な便益を受け取るようになるためです。代替的な見解は、変更は独立した取引ではなく、顧客が新規の旅行を予約するための最も低いコストを支払った(すなわち、新しいチケットの代金の代わりに変更手数料を支払った)結果であるとするものです。このアプローチでは、変更手数料は繰り延べられ、旅行の発生時に認識されます。

IFRS に基づく現行の実務では、変更手数料を独立した取引とする US GAAP の一般的な実務に従う企業もあれば、上記の代替的な見解を適用する企業もあります。

新基準の下では、変更手数料が支払われる際に別個の財またはサービスが顧客に移転しないため、独立した履行義務は存在しないこととなります。契約における履行義務は(ロイヤルティ・ポイントは別として)、フライトのみであることから、変更手数料は繰り延べられ、フライトの発生時に認識されることとなります。



## 3. 取引価格の決定

契約における取引価格は、ソフトウェア・ベンダーが、財またはサービスの移転と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を反映しています。取引価格には、現在の契約に基づき、企業が強制可能な権利を有する金額のみが含まれます。経営者は、取引価格を決定する際に、変動対価、現金以外の対価、および顧客に支払われる金額を考慮しなければなりません。また経営者は重大な金融要素が存在するかどうかについても評価する必要があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>取引価格とは、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です。この価格は、固定金額と、期待値または最も可能性の高い金額アプローチ(いずれか、より適切に予測できる方)に基づく変動対価の見積もりが含まれます。</p>	<p>売手の価格は、認識すべき収益について、固定または決定可能なものでなければなりません。現在の取引からの収益のすべてが固定または決定可能なものかを結論付けるために、リベート、他の値引き、インセンティブを分析しなければなりません。数量リベートは、リベートの稼得に向けた</p>	<p>収益認識の他のすべての要件が満たされていることを前提にして、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に、変動対価に関連する収益は認識されます。</p> <p>数量リベートの支払は、通常、稼得が見込まれるリベートに基づいて規則的に計上さ</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>取引価格に含まれる変動対価(例えば、値引きやリベート)は、制限の対象となります。変動対価の見積額は、将来において認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)範囲で、取引価格に含まれます。</p> <p>経営者は、変動対価の中に収益の重大な戻入れにならない部分(すなわち、最低金額)があるかどうかを決定し、取引価格に含める必要があります。最低金額を含む変動対価の計上額を決定するには、判断が要求されます。</p> <p>収益基準は、変動対価を制限すべきかどうかを評価する際に考慮すべき要素を提供しています。</p> <p>経営者は、各報告期間に変動対価の見積もりを再評価しなければなりません。顧客は、リベートや他のインセンティブなど、契約に関連する契約上の権利をすべては行使しない可能性があります。このような未行使の権利は、多くの場合、非行使部分と呼ばれます。経営者は、企業が権利を得ると見込む対価の見積額を更新するときに予想の変化について調整しなければなりません。</p>	<p>顧客の進捗に応じて、規則的かつ合理的な基礎に基づき、収益に対する減額として認識されます。この減額は、顧客に請求される可能性のある見積金額に制限されません。このリベートを、信頼性をもって見積もることができない場合、リベートとして支払われる可能性のある最高額が、収益から減額されます。</p> <p><b>予想される影響</b></p> <p>多くの場合において、変動対価の評価には判断が必要になります。一部の企業は、すべての偶発事象が解決される前に収益を認識する必要があり、その時点は現行実務よりも早まる可能性があります。経営者は、より多くの経験を得るにつれ、継続的に見積もりを監視する新たなプロセスを導入する必要があるかもしれません。</p>	<p>れます。リベートは、顧客に請求される可能性のある金額の最善の見積りに基づき、収益の減額として認識されます。リベートを信頼性をもって見積れない場合には、収益は、売手が保持する対価の最小限の金額を超過しない範囲で認識されます。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p><b>貨幣の時間価値</b></p> <p>企業は、契約に重大な金融要素が含まれる場合には、貨幣の時間価値を反映するために、約束された対価の金額を調整する必要があります。</p> <p>契約が重大な金融要素を有しているかどうかを判定する場合に検討すべき要素には以下が含まれますが、これに限定されるものではありません。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業が約束した財またはサービスを顧客に移転する時点と、顧客が当該財またはサービスに対して支払を行う時点との間の、予想される時間の長さ</li> <li>顧客が業界および法域における通常の信用条件に従って現金で迅速に支払った場合に対価の金額が大</li> </ul>	<p>収益の割引は、支払期限が1年以上の売上債権など、限定的な状況においてのみ要求されます。</p> <p>割引が要求される場合、金利要素は金融商品の契約に記載された利率か、記載された利率が合理的でないとみなされる場合には市場金利に基づいて計算されます。</p> <p><b>予想される影響</b></p> <p>重大な金融要素に関するガイダンスは、貨幣の時間価値の適用に関し、現行基準とは異なっています。しかし、PwC では、運輸・物流業界の大部分の企業においては現行の実務への重要な変更が生じるとは考えていません。なぜなら、多くの場合、支払条件は契約履行から1年を超えて延長されないためです。</p>	<p>取決めが有効に金融取引を構成している場合は、収益を現在価値まで割引くことが要求されます。また、(i) 信用格付けの類似する発行体による類似の金融商品に関する一般的な利率(ii) 金融商品の額面価値を、財またはサービスの現在の現金販売価格まで割引く利率のうちで、より決定が容易な方がみなし利率となります。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>幅に異なるかどうか</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 契約における金利と、関連性のある市場における実勢金利</li> </ul> <p>引渡し時期が顧客の裁量で決まる場合（例えば、カスタマー・ロイヤルティ・ポイントの場合など）、あるいは約束した対価と現金販売価格との差額が資金提供以外の理由で生じている場合には、重大な金融要素は存在しません。</p> <p>実務上の便法として、企業は、契約開始時において、顧客による支払と顧客へのサービスの移転との間の期間が1年以内となると見込んでいる場合には、契約が重大な金融要素を有しているのかどうかを評価する必要はありません。</p> <p>顧客との契約に重大な金融要素が含まれている場合には、企業は、企業と顧客との間の独立した金融取引を反映し、かつ信用リスクが考慮された割引率を用いることにより資金提供の金額を測定しなければなりません。</p>		

### 例 3-1 – 取引価格におけるデマレッジ(滞船料)請求権

**事例:** ある運送会社が地点 A から地点 B に商品を輸送するための航海用船契約を顧客と締結します。この運送会社は、運送会社の責任ではない、貨物の荷積みや荷卸しの遅れ(「デマレッジ(滞船)」と呼ばれます)に見舞われることがあります。契約条件に従ってこの運送会社に支払われるべき追加金額が算定されることとなります。デマレッジに関する請求については、交渉が行われ契約価格が調整されることが多く、解決には長い時間を要することもあります。この運送会社は、取引価格にデマレッジに関する請求をいつ含めるべきでしょうか。

**分析:** デマレッジに関する請求は、遅延が発生する前は企業に請求の権利がないため、取引価格の評価に含めるべきではありません。

デマレッジに関する請求は予測困難なことがあり、また、相手先および遅れの種類により変動します。この運送会社はこうした問題に慣れており、請求の交渉に成功した経験を有しているかもしれません。遅延が発生した場合、企業は、将来の期間において重大な戻入れが生じない可能性が高いか(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)どうかを判定しなければなりません。請求の一部または全部がこの閾値を満たさないかもしれませんが、企業は、「可能性が高い」(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)の閾値を満たす請求額を取引価格に含めることが要求されています。請求の解決に要した時間や関連する外部要素を理由として、企業が閾値を満たす最小限の金額を取引価格に含めることを避けることは認められません。

また、企業は報告期間ごとに取引価格の見積りを再評価しなければなりません。

### 例 3-2 – 数量リベート

**事例:** ある鉄道会社が、商品を地点 A から地点 B に 1,000 ドルで運搬する契約を締結します。顧客は、顧客が 1 年間に 10,000 件以上の積荷を発送した場合、1 件につき 100 ドルのリベートを稼得します。経営者は、過去の経験に基づき、顧客は積荷 10,000 件を発送して 1 件あたり 100 ドルを稼得する 50% の可能性があると考えています。この鉄道会社は、取引価格をどのように決定しなければならないでしょうか。

**分析:** 取引価格は 1 件当たり 900 ドルであり、これには、出荷予定の積荷の見積に基づいて企業が受け取る権利があると見込んでいる金額が反映されています。

変動対価(例えば、リベート)に関して考え得る結果は 2 つしかありません。鉄道会社は、積荷 1 件につき 0 ドルか追加の 100 ドルのいずれかを受け取る権利を有します。鉄道会社は、開始時の取引価格の見積に 1 件当たり 100 ドルの増分を含めた場合、認識した収益の累積額に重大な戻し入れが生じない可能性は高く(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)ないと結論づけました。

積荷 1 件につき 900 ドル(すなわち、リベートの稼得前の積荷 1 件につき追加の 100 ドル)を超える回収額は、負債として計上されます。このような見積額は、累計キャッチアップ・アプローチを用いて、必要な場合に監視および調整しなければなりません。例えば、状況が変化し、顧客がリベートを受ける権利を与えられない可能性が高く(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)なった場合、積荷 1 件当たりの追加の 100 ドルは、その時点で、以前に出荷された積荷の取引価格の中に含まれることになります。

### 例 3-3—支払条件の拡大

**事例:** ある旅行会社は、予約時(旅行開始日の 13 か月前)に預かり金の支払が必要な、座席数が限られている返金可能なツアーを顧客に販売します。チケット価格は 1,000 ドルで、予約時に 100 ドルが支払われ、残金はツアーの 90 日前を支払期限とします。また、顧客は予約時に代金の 100% の支払を選択することもできますが、予約時の全額支払に対する値引きはありません。この旅行会社は当該契約の取引価格をどのように測定するべきでしょうか。

**分析:** この旅行会社は、契約に重大な金融要素があるかどうかを判定するために支払条件の目的を検討しなければなりません。この事例では、この旅行会社は、予約時に請求される金額は資金の獲得を主要な目的とするものではなく、顧客のための予約と座席を確保し、その予約を顧客に確約させるためのものであると結論付ける可能性があります。したがって、この旅行会社はこの 1,000 ドルを取引価格であるとみなし、金融要素として会計処理しないことになります。



## 4. 取引価格の配分

運輸・物流企業は、単一の契約の一部として、顧客に対して複数の財またはサービスを提供することがあります。新収益基準の下で運輸・物流企業は、それぞれの独立した履行義務の独立販売価格の比率で、1 つの契約に含まれる複数の独立した履行義務に取引価格を配分する必要があります。

### カスタマー・ロイヤルティ・プログラム—マイルージ・プログラム

運輸・物流業界の企業は、企業自身または他の企業のいずれかにより供給される財およびサービスに交換可能な特典クレジット(「ポイント」または「マイル」と呼ばれることが多い)を販売取引の一部として顧客に付与することがよくあります。この業界において、最も一般的なカスタマー・ロイヤルティ・プログラムは、航空会社の提供するマイルージ・プログラムです。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p><b>重要な権利を顧客に提供するオプション</b></p> <p>重要な権利は、独立した履行義務として会計処理しなければならない現在の契約に組込まれた約束です。このオプションが顧客に重要な権利を提供する場合、顧客は、事実上将来の財またはサービスについて前払いで企業に支払を行っており、企業は、そのような将来の財またはサービスの移転時またはオプションの権利の失効時に収益を認識します。</p>	<p>企業は通常、「増分コスト・モデル」と「複数要素モデル」の 2 つのモデルに従い、ロイヤルティ・プログラムを会計処理します。</p> <p><b>増分コスト・モデル</b></p> <p>収益は、最初の購入(例えば、最初のフライト)について、その発生時に認識されません。特典クレジットの履行コストは、将来の債務として扱われ、関連する費用が計上されます。</p> <p><b>複数要素モデル</b></p>	<p>カスタマー・ロイヤルティ・プログラムは、複合的な構成要素として会計処理されます。IFRS は、相対的な公正価値を用いることも認めていますが、対価はその公正価値に基づいて特典クレジットに配分され、この配分には通常は残余法が用いられます。この金額は繰り延べられ、特典クレジットが交換されるか失効した時点で、収益として認識されます。</p> <p>特典クレジットの公正価値は、他の買手が</p>



新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p><b>ロイヤルティ・プログラム</b></p> <p>カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの下で発行された特典クレジットは、その特典クレジットが、当初の製品またはサービス(例えば、当初のフライト)を購入しなければ受け取れない重要な権利を顧客に提供する場合には、独立した履行義務となります。取引価格は、それぞれの履行義務の実際のまたは見積られた独立販売価格に基づいて当初購入した製品またはサービスと特典クレジットとの間で配分されます。</p> <p>特典クレジットに配分された取引価格は、当該特典クレジットが交換されたり、失効したりするまで収益として認識されません。</p> <p>特典クレジットの独立販売価格は、通常は直接的に観察可能ではなく、見積る必要があります。このような見積りは、特典クレジットが権利失効する可能性(非行使部分)について調整した、顧客が特典クレジットを使用する際に得る値引きを反映したものでなければなりません。</p>	<p>対価は、当初の購入と特典クレジットの公正価値の比率に基づいて、その間で配分されます。特典クレジットに配分される収益は繰り延べられ、特典クレジットが償還または失効した時点で収益として認識されません。特典クレジットの公正価値は、見込まれる権利失効(非行使部分)について減額されません。</p> <p>企業は、特定の指標に基づいて、企業が取決めにおける本人なのか代理人なのかを判定する必要があります。</p> <p>現在、非行使部分の認識について、3つの会計モデルが一般に認められています。権利失効が見込まれる特典クレジットに関連する非行使部分は、(1)特典クレジットが交換されるにつれて、(2)特典クレジットの権利が失効するとき、または(3)保有者が履行を要求する可能性がほとんどなくなったときに比例的に会計処理されます。</p>	<p>当初の購入取引を行わなくても利用可能な値引きや、見込まれる権利失効(非行使部分)について調整されます。</p> <p>経営者は、契約において企業が本人として行動しているのか代理人として行動しているのかを決定しなければなりません。企業は、特典クレジットを発行し、それが他の企業に移転されたり他の企業によって交換されたりする場合は、代理人として行動している可能性があります。</p> <p>企業が代理人として行動している場合、収益は、特典クレジットを交換するために他社に対する支払いを控除した純額で認識されます。</p> <p>航空会社は、ステータスの価値に重要性がある場合には、それが収益対価の独立した要素かどうかを決定するために、その価値を評価します。</p>
<p>航空会社は、顧客が特典クレジットと自社の提供する製品またはサービスを交換した時点で、特典クレジットから生じる収益を総額で認識します。</p> <p>顧客がポイントを第三者と交換することが可能なプログラムを運営する航空会社は、他者によって交換されるカスタマー・ロイヤルティ・ポイントに関し、当該航空会社が契約における本人であるのか代理人であるのかを検討する必要があります。これにはまず、経営者が企業の履行義務の性質を検討する必要があります。</p> <p>企業が契約における代理人である場合には、当該交換において保持する報酬または手数料の純額について収益を認識する必要があります。</p> <p><b>階層ステータス</b></p> <p>顧客は、一定の便益(例えば、手荷物の検査不要、アップグレード、搭乗時間の短縮)を受けることができるマイレージ・プログラムによって、航空会社における階層ステータスを獲得することがあります。また航空会社は、頻繁な旅行者であることを示す(例えば、他の航空会社のマイレージを示す)ことのできる個人に対して、階層ステータスを与えることもあります。この階</p>	<p><b>予想される影響</b></p> <p>カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの下で発行された特典クレジットは、それらが顧客に重要な権利を提供する場合、独立した履行義務として会計処理されます。今後は増分コスト・モデルの使用は認められません。</p> <p>見込まれる権利失効(非行使部分)についての調整は、収益認識の時期に影響を及ぼします。特典クレジットの独立販売価格は、交換が見込まれない特典クレジットを反映するために減額されます。現行の複数要素モデルと比較した場合、この要求事項によって特典クレジットに配分される収益額が減少する可能性があります。</p> <p>現行の US GAAP には、階層ステータスに関する特定のガイダンスはありません。階層ステータスが顧客に重要な権利を与えるかどうかの評価には、判断が要求されません。航空会社は、顧客に付与された階層ステータスの便益を評価する必要があります。これには、これまで航空会社から同様の購入を行っていない個人が通常利用できる権利の範囲を含みます。</p>	<p><b>予想される影響</b></p> <p>新ガイダンスは対価を独立販売価格の比率に基づいて配分することを要求しているため、現行の残余アプローチとは異なる結果をもたらす可能性があります。一部の企業では、新ガイダンスに従った結果、特典クレジットに対してより少ない対価を配分することとなる可能性があります。</p> <p>特典クレジットに配分される収益は、特典クレジットが交換された時または失効した時に認識されますが、経営者は繰延額の認識を決定するため、交換される特典クレジットの予測を每期更新します。</p> <p>現在は特典クレジットが失効した時にのみポイントから生じる収益を認識している企業は、新基準の下では、(予測される交換に基づき)従来よりも収益認識が早期化する可能性があります。</p>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>層ステータスの便益が顧客に重要な権利を与える場合、階層ステータスは独立した履行義務を生じさせます。</p> <p>企業は、重要な権利が存在するかどうかを評価する際に、ステータスに達していない個人が、ステータスの便益をどの程度利用できるかについても考慮しなければなりません。</p>		

#### 例 4-1—マイレージ・プログラム

**事例:** 航空会社 A は、飛行距離 1 マイルごとに特典クレジット 1 ポイントを顧客に付与する、マイレージ・プログラムを有しています。顧客は、500ドル(独立販売価格)のチケットを購入し、フライトの飛行距離に基づき 2,500 ポイントの特典クレジットを稼得します。顧客は稼得した特典クレジットを 50 ポイントにつき 1 ドル(1 ポイントにつき 0.02ドル)で交換することができます。特典クレジットは、航空会社 A のフライトとのみ交換可能です。特典クレジットとチケットとの間でどのように対価を配分すべきでしょうか(ただし、非行使部分は考慮しない)。

**分析:** 取引価格である 500 ドルは、チケットの独立販売価格 500 ドルと特典クレジットの独立販売価格 50 ドル(2,500 ポイント×0.02ドル)の間の比率に基づいて、次のように配分しなければなりません。

チケット: 455 ドル(500 ドル×500 ドル÷550 ドル)

特典クレジット: 45 ドル(500 ドル×50 ドル÷550 ドル)

航空会社 A は、フライトの発生時に 455 ドルの収益を認識することになります。これにより、45 ドルの収益は繰り延べられ、特典クレジットが交換された時または失効した時に認識されます。

#### 例 4-2—マイレージ・プログラムと非行使部分

**事例:** 事実関係は例 4-1 と同じですが、航空会社 A は過去の交換実績から、顧客が稼得した特典クレジットの 80%が交換されると見込んでいると仮定します。航空会社 A は、交換の可能性についてのこれまでの経験から、特典クレジットを独立販売価格 0.016 ドル(0.02 ドル×80%)と見積ります。特典クレジットとチケットとの間で対価をどのように配分すべきでしょうか(なお、非行使部分を考慮する)。

**分析:** 取引価格である 500 ドルは、チケットの独立販売価格 500 ドルと特典クレジットの独立販売価格 40 ドル(2,500 ポイント×0.016 ドル)の間の比率に基づいて、次のように配分しなければなりません。

チケット: 463 ドル(500 ドル×500 ドル÷540 ドル)

特典クレジット: 37 ドル(500 ドル×40 ドル÷540 ドル)

463 ドルの収益はフライトの発生時に認識されます。37 ドルの収益は繰り延べられ、交換が見込まれる 2,000 ポイント(2,500 ポイント×80%)が顧客によって交換された時またはポイントが失効した時に認識されます。

#### 例 4-3—マイレージ・プログラム—非行使部分の見積りの再評価

**事例:** 事実関係は例 4-2 と同じであると仮定します。初年度末に、交換が見込まれる 2,000 ポイントのうち 1,000 ポイントが交換された結果、18.5 ドル(繰り延べられた 37 ドルのうち 50%)の収益が認識されました。2 年目には、航空会社 A は、顧客が稼得した特典クレジットの 90%(すなわち、合計 2,250 ポイント)の交換を見込んでいます。当年度中には 500 ポイントが交換されました。収益はいくら計上すべきでしょうか。

**分析:** 航空会社 A は、交換が見込まれる特典クレジットのポイント数の見積りを報告期間ごとに更新しなければならず、収益は累積的キャッチアップベース調整後に認識します。航空会社 A は、次のような計算に基づいて、2 年目には 6 ドルの収益を認識しなければなりません: [(交換済の 1,500 ポイント÷交換が見込まれる 2,250 ポイント)×当初の配分 37 ドル]−1 年目に認識した 18.5 ドル。



## 5. 収益の認識

運輸サービスは、通常、1日から複数年までの一定の期間にわたって提供されます。新基準は、企業が財またはサービスの支配を移転することによって履行義務を充足するにつれて、収益が認識されることを要求しています。履行義務は、一定の期間にわたり充足されることもあれば、一時点で充足されることもあります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p><b>運輸サービスの収益</b></p> <p>次の要件のいずれかに該当する場合には、履行義務は一定の期間にわたり充足されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する</li> <li>企業の履行が、資産を創出するかまたは増価させ、顧客が当該資産の創出または増価につれてそれを支配する。</li> <li>企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している。</li> </ul> <p>企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を企業が合理的に測定できる場合にのみ、一定の期間にわたり収益を認識しなければなりません。</p> <p>履行義務が一定の期間にわたり充足されない場合、企業は履行義務を一時点で充足します。新収益基準は、支配が移転された時点を決断するための指標を提供しています。</p> <p><b>運輸サービスのコスト</b></p> <p>契約を獲得または履行するためのコストは、他の基準で取り扱われていない場合にのみ、本収益ガイダンスの範囲に含まれます。他の基準の範囲に含まれており、当該他の基準により費用処理が要求されるコストを収益基準に基づく資産として認識することはできません。</p> <p>企業は、企業が顧客との契約を獲得する増分コストの回収を見込んでいる場合に</p>	<p>輸送サービスの収益およびコストの認識には、次の2つの一般的な方法があります。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>出荷完了時に収益と直接原価の両方を認識する。</li> <li>発生時に認識されるコストとともに、各期間における輸送時間を基礎として、収益を報告期間に配分する(比例的履行法)</li> </ol>	<p>輸送サービスなどのサービス取引について、収益は取引の完了段階に基づいて認識されます。</p> <p>コストは発生時に認識されます。</p>
	<p><b>予想される影響</b></p> <p>運輸サービスでは、企業が履行するにつれて顧客がその便益を同時に受け取って消費するため、一定の期間にわたり収益を認識するための要件を満たすことが多いと思われます。両審議会は、現在までの企業による履行(例えば、すでに移動した距離)を別の企業が実質的にやり直す必要がない場合に、企業の履行が生じるにつれて顧客が便益を受けると考えました。企業は、顧客が便益を同時に受け取って消費するかどうか、および別の企業が現在までに完了している履行を実質的にやり直す必要があるかどうかを評価する場合には、契約上の制限または実務上の制約を無視しなければなりません。例えば、こうした評価においては、企業が義務を別の企業に移転することを制限するような契約条項は考慮されません。</p> <p>輸送のための履行コストは、(1)他の基準に基づき資産化が可能である場合、または(2)契約に直接関連しており、将来において履行義務の充足に使用される企業の資源を創出または増加し、かつ回収が見込まれている場合を除いて、引き続き、発生時に費用処理されます。</p>	

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>は、当該コストについて資産を認識しなければなりません。契約獲得の増分コストは、契約が獲得されなかった場合には企業に発生しなかったであろうコスト(例えば、販売手数料)です。</p> <p>企業は、以下のすべての要件が満たされた場合に、契約を履行するためのコストに関する収益ガイダンスに基づき資産を認識しなければなりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● コストが契約に直接関連している</li> <li>● コストは、将来において履行義務の充足に使用される企業の資源を創出または増価する</li> <li>● 当該コストの回収が見込まれている</li> </ul> <p>資産化したコストは、当該資産に関連する財またはサービスの支配の移転のパターンに従って償却されます。企業は、予想される償却期間が1年未満の場合には、実務上の便法として、契約の獲得コストをその発生時に費用処理することを選択することができます。</p> <p>減損損失は、資産化された資産の帳簿価額が、企業が資産に関連するサービスと交換に権利を得ることを見込んでいる対価から、これらのサービス提供に直接関連するコストの残額を差し引いた金額を超過する範囲で認識されます。</p>		

### 例 5-1 – 輸送契約の収益

**事例:** ある運送会社が地点 A から地点 B に商品を輸送する契約を顧客と結びます。顧客は、サービスの完了時点、すなわち商品が地点 B に到達した時点でサービスに対する支払を行う無条件の義務を有しています。企業はこの契約から生じる収益をいつ認識すべきでしょうか。

**分析:** このような種類の契約は、通常、一定の期間にわたる収益認識の要件を満たします。

この運送会社が商品を目的地の中間地点まで輸送した場合、現在までに顧客に提供されたサービスをやり直さずに、顧客に対する残りの義務を別の運輸会社が履行する可能性があります。したがって、運輸サービスを提供する義務は一定の期間にわたり充足されるものであり、収益は、履行の期間(すなわち、通常は財の輸送が地点 A 時点から地点 B の引渡しまで)にわたって認識しなければなりません。

### 例 5-2 – 棚卸資産の管理サービス契約のコスト

**事例:** ある物流企業が2年間にわたって在庫管理サービスを顧客に提供する契約を締結します。この契約に従って顧客にサービスを提供するための準備において、動員コストが発生します。こうしたコストには、倉庫スペースにおける賃借物件の改良、および契約に基づく機能の実行に必要なソフトウェアの強化やカスタマイズに関連する社内開発のソフトウェアが含まれます。物流企業はこれらのコストをどのように会計処理すべきでしょうか。

**分析:** これらのコストを発生させる活動は、顧客に財またはサービスを移転するものではありません。したがって、経営者は、他の基準において費用処理または資産化が要求されているかどうかを判断するために、当該契約の履行のために発生するコストが他の基準の範囲に含まれるかどうかを評価しなければなりません。ソフトウェアのコストの会計処理は、社内開発ソフトウェアに関する基準の範囲に含まれ、当該基準に従って評価しなければなりません。賃借物件改良のためのコストには有形固定資産に関する基準が適用され、当該基準に従

って評価する必要があります。

### 例 5-3—輸送コスト

**事例:** ある運送会社が地点 A において船を所有しており、地点 B から地点 C に商品を輸送するための航海用船契約を顧客と締結します。運送会社は、契約にリースが含まれていないと結論付けます。この運送会社はこの船を地点 A から地点 B に移動させるためのコストを資産化することが可能でしょうか。

**分析:** これらのコストは他の基準の範囲には含まれないため、収益基準が適用されることとなります。船を移動させるためのコストが、(1) 契約または企業が具体的に特定できると予想される契約に直接関連しているかどうか、(2) 将来において履行義務の充足に使用される企業の資源を創出するかまたは増価するかどうか、および(3) 回収が見込まれているかどうかを判定するためには、判断が必要となります。当該コストがこれらの要件を満たす場合には資産化されることとなります。

### 例 5-4—ポートフォリオ・アプローチ 対 個別の収益の認識

**事例:** あるコンテナ運送会社は、港 A、港 B、港 C を巡って港 A に戻る所定の運送ルートに沿ってさまざまな顧客のコンテナを輸送します。コンテナ運送会社は、契約にリースは含まれていないと結論づけています。さまざまな港でさまざまなコンテナが積み込まれ、降ろされます。例えば、あるコンテナは港 A で積み込まれて港 C で降ろされ、別のコンテナは港 B で積み込まれて港 C で降ろされ、3 つ目のコンテナは港 B で積み込まれて港 A で降ろされます。このコンテナ運送会社は、この 3 つの注文から生じる運輸サービスの収益を、周遊航路の航海期間にわたりポートフォリオ・アプローチを用いて認識できるでしょうか、それとも個々の輸送に基づき収益を認識すべきでしょうか。

**分析:** このガイダンスは、コンテナ運送会社がポートフォリオ・アプローチを適用することの影響が、新基準を個々の契約に適用する場合と比較して重要性のある相違を生じないであろうと合理的に見込んでいる場合に限り、特性の類似した契約(または履行義務)のポートフォリオから生じる収益を会計処理することができます。上記の例において、コンテナ運送会社は顧客との個々の契約に基づいて収益を会計処理しなければならないと、PwC は考えます。



## 本人なのか代理人なのかの検討(総額表示化純額表示か)

契約に、顧客への特定の財またはサービスの提供に寄与する 2 者以上の第三者が関与している場合があります。このような場合、経営者は、企業が特定の財またはサービスを自ら(本人として)提供するのか、別の当事者がその財またはサービスを提供するよう(代理人として)手配するのかを判定する必要があります。この判定にはしばしば判断が求められ、また、結論が異なれば、収益認識の金額および時期に著しく影響を及ぼす可能性があります。

経営者は最初に、様々な当事者間の関係および契約上の取決めについて理解しなければなりません。これには、最終顧客に提供する所定の財またはサービスの識別、および企業が最終顧客への移転前に当該財またはサービスを支配しているか否かの判定が含まれます。企業が特定の財またはサービスの支配を獲得しているか否かは、必ずしも明確ではありません。当収益基準は、経営者がこの判定を行うことを支援するための指標を提供しています。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
顧客への移転前に特定の財またはサービスを支配している場合には、企業は本人であり、収益を総額で計上しなければなりません。  逆に、企業が代理人であり、その履行義務が財またはサービスの他の当事者による提供を手配することである場合は、純額で収	現行の US GAAP は、総額計上または純額計上のどちらがより適切なのかを判定するための指標を提供しています。総額計上が適切であることを示す指標には、次のものがあります。  ● 企業は、契約における主たる債務者である	取引の全体的なリスクおよび経済価値に晒されている場合、企業は本人として行動しています。事業活動からの経済的便益の総額が企業の資本の増加をもたらす場合、企業は収益を総額表示します。  また一方、経済的なインフローの総額に本人を代理して回収された金額が含まれる

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>益を計上しなければなりません(すなわち、顧客への移転前に、企業は指定の財またはサービスを支配していない)。</p> <p>企業が、顧客への移転前に財またはサービスを支配しているかどうかの判定を助ける指標には、以下のものがあります。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 企業は、約束の履行に対する主たる責任がある</li> <li>• 企業は在庫リスクを有している</li> <li>• 企業は、価格の設定において裁量権を有している</li> </ul> <p>新しい基準の下では、いずれか1つの指標が決定的または他の指標よりも重きを置かれることはありません。しかし、状況によっては、ある指標が他の指標よりも強力な証拠を提供する場合があります。</p> <p>本人か代理人かの判定は、契約レベルではなく履行義務レベルで行います。企業は契約における特定の履行義務に関しては本人として、別の履行義務に関しては代理人として活動する場合があります。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 企業は一般的な在庫リスクを有している</li> <li>• 企業は、価格の設定において裁量権を有している</li> <li>• 企業は、製品を変更またはサービスの一部を履行している</li> <li>• 企業は、サプライヤーの選定において裁量権を有している</li> <li>• 企業は、製品またはサービスの仕様の決定に関与している</li> <li>• 企業は、物理的な損失や在庫リスクを有している</li> <li>• 企業は信用リスクを有している</li> </ul> <p>以下の指標は、純額計上が適切であることを示しています。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 企業のサプライヤーが、契約における主たる債務者である</li> <li>• 企業が稼得する金額は、固定である</li> <li>• サプライヤーが、信用リスクを有している</li> </ul> <p>主たる債務者および在庫リスクは、この分析において強力な指標とみなされます。</p>	<p>場合、企業は収益を純額表示します。</p> <p>収益の総額表示が適切か、または純額表示が適切かの判定の際に検討すべき指標は、次のとおりです。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 財またはサービスを提供する主たる責任</li> <li>• 在庫リスク</li> <li>• 価格を設定する際の裁量権</li> <li>• 信用リスク</li> </ul>
<p><b>予想される影響</b></p> <p>新基準の指標は現行ガイダンスの指標と似ていますが、指標の目的は異なります。新基準では、企業は、特定の財またはサービスを支配しているかどうかの検討を要求されており、その指標は支配に関する評価を支援することを目的としています。これとは対照的に、現行ガイダンスは、企業が本人のリスクおよび経済価値を有しているかどうかの検討に重点を置いています。そのため企業は、支配の原則の観点から契約を検討し直す必要が生じます。</p> <p>また、総額か純額かの判定で使用すべき会計単位に関して、新基準の方が多くのガイダンスを提供しています。その結果、現行ガイダンスでの総額か純額かの判定に変更が生じる可能性があります。</p>		

### 例 6-1 – 本人なのか代理人なのかの検討

**事例：** ある顧客が、A 地点から B 地点を経由する C 地点までの航空券を航空会社 Y から購入しています。A 地点から B 地点までの運航を Y 航空会社が、B 地点から C 地点までの運航を Z 航空会社が行います。予約時に、顧客は、航空会社 Z が 2 番目の航路を運航することを認識しており、また、航空会社 Y は航空券全体の価格を決める裁量を有していますが、航空会社 Z の航空機の座席については在庫リスクを負担しません。航空会社 Y は、各フライトは別個の履行義務であると結論づけました。航空会社は、この取引において、収益を本人として計上すべきでしょうか、代理人として計上すべきでしょうか。

**分析：** 各々の履行義務について、航空会社 Y は、その約束が(本人として)サービスを提供することなのか、(代理人として)第三者がサービスを提供することを手配することなのかを決定しなければなりません。

最初の航路について、Y 航空会社は、A 地点から B 地点までの運航に携わる唯一の企業であるため、収益は総額で計上しなければならない、と結論付けました。

逆に、第 2 の航路については、Y 航空会社は、Z 航空会社の運輸サービスの提供を手配しただけであり、純額ベースで収益を計上しなければならないと結論付ける可能性があります(例えば、Z 航空会社からの報酬のみを運輸サービスの手配による収益として反映する)。Y 航

空会社が在庫リスクを有しておらず、B 地点から C 地点まで顧客を輸送する約束を履行する主たる責任を有していない場合には、そのことが、Y 航空会社は、顧客にサービスが移転されるまでは、当該サービスを支配していないことを示すことになります。

## PwC の運輸・物流業界向けプラクティス

PwC の運輸・物流業界(T&L)のプラクティスは、世界中の T&L 企業に対して、業界に特化したアシュアランス、税務、およびアドバイザー・サービスを提供しています。PwC はこの業界での豊富な経験を活かし、効率的かつ高品質なサービスを提供することにより、企業の複雑なビジネス上の問題解決を支援します。また PwC の多様な知識、経験、ソリューションを活用することで、クライアントに新たな視点と重要な価値を提供します。

PwC は、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 223,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザー・サービスの提供を通じて、企業・団体や個人が求める価値の創造を支援しています。

詳しい情報については以下にお問い合わせください。

### お問い合わせ

本資料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。

© 2017 PwC. All rights reserved. PwC refers to the US member firms or one of its subsidiaries or affiliates, and may sometimes refer to the PwC network.

Each member firm is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://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.