

## IFRS industry insights: メディア・セクター 新しい収益基準は、収益と利益の認識に重大な影響を及ぼし、システム変更が必要となる可能性がある

### 要点

- 新基準は、現行のガイダンスよりも詳細で規範的であり、新たな複雑性をもたらしていることより、一部の企業にとって収益および利益の認識が変更される。具体的には、メディア・セクターの企業は、以下について考慮することが必要である。
  - 収益を一定の期間にわたり認識すべきか、または一時点で認識すべきか
  - 価格決定メカニズムに変動額が含まれる場合における、新しいガイダンスの影響
  - 別個に会計処理される、区別できる財またはサービスが提供される程度
  - 販売されるライセンスの種類および会計処理を変更する必要があるかどうか
  - 追加的な財またはサービスを値引き価格で取得する顧客のオプションの適切な会計処理
  - パーター取引の現行の会計方針が引き続き適切となるかどうか
- 新基準は、収益に関連するかなり拡充された開示を要求しており、企業は、情報収集のための適切なプロセスが整っているかを確認することが必要である。

### 何が起きたか

国際会計基準審議会(IASB)は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」と題する新基準(以下、「新基準」)を公表した。新基準は、顧客との契約から生じる収益の会計処理に関する単一の包括的なモデルを示しており、IFRS の複数の基準書や解釈指針によって構成されている現行の収益認識のガイダンスを置き換えるものである。コア原則は、企業は、企業が財またはサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる金額で測定される、財またはサービスの移転を反映するように収益を認識するというものである。

新基準は、2017 年 1 月 1 日以後開始する報告期間に適用され、早期適用は認められる。企業は、適用初年度に、本基準を遡及適用するか、または修正された移行措置を使用するかを選択することが可能である。新基準は、2002 年に開始された米国財務会計基準審議会(FASB)とのコンバージェンス・プロジェクトの成果である。ほとんど完全にコンバージェンスされており、IFRS と USGAAP との主要な差異は、期中開示および適用のタイミングに関するものである。

### メディア・セクターに対する影響

以下では、新基準によってもたらされる主要な影響のうち、メディア・セクターの企業の関心が特に高いと考えられる分野をハイライトし、そのような影響の一因となり得る新基準の主要部分について検討する。さらに多くの複雑性が存在していることは言うまでもなく、後述のとおり、デロイトは、それらの論点をさらに詳しく検討するさらなるガイダンスを作成している。

### どのような影響があるか

#### 収益および利益の認識のタイミングは、新基準によって重大な影響を受ける可能性がある

従前の基準書が、収益認識の方針と実務を構築し適用するにあたって、かなりの判断の余地を認めていたのに対して、IFRS 第 15 号は、メディア・セクターに關係のある多くの分野において、より規範的なものとなっている。これらの新しいルールの適用は、収益や、場合によっては利益の認識において重要な変更をもたらすかもしれない。

このことは、財務報告のみの問題ではない。企業は、新基準の影響について市場への影響に備え、アナリストの理解を得るために加えて、より広範囲な影響について考慮しなければならない。特に、以下について考慮が必要となる可能性がある。

- 重要な経営指標(key performance indicators)および他の主要な指標の変更
- 税金支払のプロフィールの変更
- 分配のための利益の利用可能性
- 報酬およびボーナス制度に関連して、目標が達成されるタイミングや目標が達成される可能性への影響
- コベナンツへの抵触の可能性

### **新基準に対応するために現行の会計システムおよびプロセスの重大な変更が要求される可能性がある**

後述のとおり、IFRS 第 15 号は、より概念的なアプローチに基づく新しい要求事項を導入している。メディア・セクターにおける、このアプローチの適用と新基準によって要求される詳細な開示の作成の複雑性のため、現行の会計システムの修正が求められる可能性がある。非常に多数の契約を有し、豊富な種類のコンテンツを提供する業界の企業は、新たなシステム・ソリューションの開発が必要と結論付ける可能性がある。状況によっては、「ポートフォリオ・アプローチ」の利用可能性が、追加的な複雑性を低減する可能性があるが、複雑性が取り除かれるわけではない。

要求されるシステム変更の程度を決定するにあたって、企業は、顧客に提供する価格や製品の種類の将来の変更に対処するために、十分な柔軟性の必要を考慮することを望むであろう。2017 年 1 月 1 日の発効日は、新しいシステムの開発のために厳しい時間軸であるかもしれない。

### **最も重要な変更は何か**

#### **収益を一定の期間にわたり認識すべきか、または一時点で認識すべきか**

IFRS 第 15 号は、収益を一定の期間にわたり認識すべきか、または一時点で認識すべきかを決定するための新しいアプローチを導入している。収益が一定の期間にわたって認識される場合として、3つのシナリオが特定されている。それらは概して、(i) 売手の履行につれて、顧客が売手の履行による便益を受け取り消費する、(ii) 売手は、顧客によって支配される「仕掛け品」資産を創出する、(iii) 売手は、別の顧客に転用できない「仕掛け品」資産を創出し、当該資産に関する顧客が現在までの企業の作業についての支払をする義務を有する、というものである。収益が一定の期間にわたって認識される場合、顧客への財またはサービスの移転のパターンを反映する最も良い方法を使用しなければならない。取引が、上述した 3 つのシナリオのいずれにも当てはまらない場合には、収益は、支配が顧客に移転したときに一時点で認識される。

例として、制作会社が収益を一定の期間にわたり認識するか、または一時点で認識するかは、しばしば、具体的な契約条件の注意深い分析に依拠し、よく似た契約間の比較的小さな差異が、収益認識のタイミングに根本的な影響をもたらす可能性がある。顧客による契約の解約、縮小または重要な変更を認める契約条件や、そのような場合に売手が今までに実施した作業に対する十分な補償を受

ける権利があるか否かに注目することは、多くの場合で特に重要となる。

#### **対価が変動するまたは不確実な収益はいつ認識すべきか**

メディア・セクターの契約には、しばしば、重要な変動要素が含まれ、例えば、テレビ番組の制作会社は、放送局から広告収入の一定割合を受け取る場合があり、販売当初には金額が知られていない。変動対価については、事後の再見積もりの結果として、認識された収益の金額の重要な戻入れが生じない可能性が非常に高い (highly probable) 場合にのみ取引価格に算入されるとする、新しい特別な要求事項がある。変動対価および条件付対価に関するこのアプローチは、従前の基準書に反映されていたものとは異なっており、場合によっては、算入すべき対価の金額の見積りにあたって、相当程度の判断が要求されるであろう。結果として、一部の企業にとっては収益認識のプロフィールが変更される可能性がある。

新基準は、知的財産に関するロイヤルティの支払に特定の制限を導入している。ロイヤルティの支払が、利用またはその後の売上に基づく場合、利用またはその後の売上が発生するまで、企業は関連する収益の認識を制限される。この制限は、過去の証拠に基づき信頼ある見積りが可能な場合においても適用される。

#### **どのように異なる財およびサービスを識別し、収益を配分するか**

これまででは、基準書に明確なガイダンスがなかったことから、契約における財およびサービスの識別や、それらの財およびサービスへの収益の配分にあたり、判断の余地が大きかった。企業は、IFRS 第 15 号におけるより詳細なガイダンスの結果として、現行の会計方針を修正しなければならないかもしれない。新基準は、契約から生じる収益を、提供される区別できる財またはサービスのそれぞれに、独立販売価格の比に基づいて配分することを要求している。ただし、限定的な状況においては「残余」アプローチの使用が認められる。

メディア・セクターの企業は、しばしば顧客に財とサービスの束を提供する。例えば、マルチメディア広告は、活字広告、オンライン広告、テレビ広告のような複数の種類の広告表示を含む場合がある。別の例としては、新聞には印刷版とオンライン版の両方へのアクセスを含む購読がある。この種のシナリオに新基準を適用する場合、企業は、提供する財とサービスが別個の履行義務を表すのか、あるいは、単一の履行義務として会計処理すべきかを、検討する必要がある。特定の財またはサービスを別個に会計処理すべきであると結論づける場合には、通常、関連する取引価格の金額を区分できるそれぞれの財またはサービスに分配するために、独立販売価格に着目する。

#### **このことは、セット・トップ・ボックスおよび類似の項目に配分する収益に影響を与えるか**

メディア・セクターにおいては、パッケージの一部として提供される機器が放送局により補助され、事業のコストと考えられることは珍しくない。上述のとおり、これまででは、基準書に明確なガイダンスがなか

ったことから、機器に配分される収益は、顧客が明確に機器への代金として支払った額（該当がある場合）に限定されることが多かつた。機器が、IFRS 第 15 号において区別できるものとしての規準を満たす場合、上述の独立販売価格の比に基づき収益を配分する新しい要求事項は、通常、契約の初め（機器の引渡時）に、より多くの収益の認識と、契約期間にわたる（放送へのアクセスが提供されるにつれての）収益の減少を意味する。

収益配分の新しい要求事項は、一部の企業の収益認識に重要な変更をもたらす可能性があり、莫大な数の顧客とのさまざまな料金とサービス・プランのため、企業は、新しい要求事項に対応したシステムを確実に整備するために、重要な実務上の課題を克服しなければならない可能性がある。

### ライセンスの種類は、収益の認識時点に影響を及ぼすか

IFRS 第 15 号は、企業の知的財産を使用する権利の移転を示すライセンスと、期間にわたり企業の知的財産にアクセスする権利を提供するライセンスを区別し、販売されたライセンスがどちらの種類のライセンスかを決定する規準を規定している。前者の収益は、通常、一時点で認識される。後者の収益は、通常、アクセスできる期間にわたり認識される。メディア・セクターの企業は、この新しいガイダンスに関して、ライセンス契約を検証する必要があり、場合によっては、現行の会計処理を変更する必要があるかもしれない。変更が必要とされる場合、収益認識のタイミングに重要な影響を与える可能性がある。

### 収益は、追加的な財またはサービスを値引き価格で取得する顧客のオプションに配分すべきか

メディアの契約には、顧客が追加的な財またはサービスを値引き価格で購入する権利を含む場合があり、例えば、加入パッケージにおいて、更新料が初年度の料金より著しく低い場合や、テレビの連続番組において、更新権が制作会社から放送局に与えられている場合である。契約が、顧客が追加的な財またはサービスを取得する重要な権利を含む場合、企業はそのオプションに取引価格の一部を配分し、オプションの基礎となる財またはサービスの支配の顧客への移転時に、またはオプションの消滅時に収益を認識しなければならない。

### 新基準によりバーター取引の会計処理は変更されるか

メディア企業においては、現金対価なしで、他のメディア企業と広告スペースを交換することは、珍しくない。このような取引の会計処理に関する具体的なガイダンスは、新基準におけるより一般的な会計原則に取って代わられている。企業は、この新しいガイダンスにより、（特に現金以外の対価や、企業間の非貨幣性の交換取引について）このような取引の現行の会計方針に変更が必要となるかを検討しなければならない。

### 他に何が変更されるのか

上述の主要な変更に加えて、新基準は、収益の報告に関する多くの分野について詳細なガイダンスを導入しており、企業は、収益に関する会計方針に変更が必要となる程度を評価するにあたり、それらのガイダンスのすべてを考慮したことを確認することが必要である。

IFRS 第 15 号の影響に関するより詳細な情報は、IAS Plus ([www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)) にて、デロイトの IFRS in Focus で提供されている。さらなる業界別の公表物についても IAS Plus より入手可能である。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（英国の法令に基づく保証有限責任会社）のメンバーファームおよびそれらの関係会社（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー株式会社および税理士法人トーマツを含む）の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,600 名の専門家（公認会計士、税理士、コンサルタントなど）を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト ([www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com)) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名を超える人材は、“standard of excellence” となることを目指しています。

Deloitte（デロイト）とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL（または “Deloitte Global”）はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte/](http://www.tohmatsu.com/deloitte/) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点での有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。