

Dataline

A look at current financial reporting issues

No. 2011-35 (supplement)
November 22, 2011

顧客との契約から生じる収益 収益基準案の再公表

テクノロジー産業 <補足資料>

目次:

概要.....	1
ソフトウェア固有のガイダンス の削除.....	2
知的財産のライセンス.....	3
変動対価.....	4
複数要素契約.....	6
取引価格の配分.....	7
コンサルティング・ サービス契約.....	8
返品権.....	10
製品保証.....	11
不利な履行義務.....	12

概要

テクノロジー産業には、コンピューター・ネットワーク、半導体、ソフトウェアおよびインターネット、ならびにクリーン・テクノロジーなどの多くのサブセクターが含まれます。各サブセクターは、多様な製品およびサービスを提供しており、収益認識に関するさまざまな問題があります。契約の構成要素への対価の配分方法および収益認識の時期の決定は非常に複雑なものとなりうるため、業種特有の収益認識モデルが開発されてきました。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、これら複数の一連のガイダンスを、産業にかかわらず単一の認識モデルの基準に置き換えるために共同で取り組んでいます。PwCは、この基準が多くのテクノロジー産業のサブセクターに重要な影響を与えるだろうと考えています。

以下では、テクノロジー産業において、この収益認識の基準案により大きな影響を受ける可能性がある領域について、概要を提供しています。当Dataline、および当Datalineに含まれている設例および関連する見解は、2011年11月14日に公表された公開草案「顧客との契約から生じる収益」の解釈に基づいています。PwCは、2010年6月24日に公表された当初の公開草案(「2010年公開草案」)からの主要な変更点に関するハイレベルな概要を提供しています。特に明記していない限り、「提案モデル」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。設例には当基準案に基づくガイダンスによる潜在的な影響が反映されており、そこで示されている結論には最終基準に基づく追加的な解釈や評価が必要になる可能性があります。当基準案に関するより包括的な説明については、PwCのDataline 2011-35 (www.cfodirect.pwc.com) を参照いただくか、FASBのウェブサイト (www.fasb.org) にアクセスしてください。



ソフトウェア固有のガイダンスの削除

当基準案は、米国会計基準(US GAAP)に基づく特定のソフトウェアの収益認識を含む、すべての業種別の収益ガイダンスを置き換える予定です。現行のガイダンスが削除されることにより、ソフトウェアおよびソフトウェア関連の取引に関する会計処理に特に重要な影響を与えるでしょう。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>複数要素を含むソフトウェア契約</p> <p>当基準案では、区別できる履行義務が異なる時期に充足される場合、これらを分割することを求めています。経営者は、識別された履行義務を独立して別個に販売しない場合、独立販売価格を見積もらなければなりません。</p> <p>財またはサービスの価格の変動性が高いか、または不確定な場合、財またはサービスの独立販売価格を算定するために残余アプローチを用いることができます。販売価格の変動性が高い場合とは、企業が同じ財またはサービスを異なる顧客に対して、同時またはほぼ同時に大幅に異なる金額で販売している場合です。企業が財またはサービスについての価格をまだ設定しておらず、当該財またはサービスがこれまでに販売されたことがない場合には、販売価格が不確定ということになります。</p>	<p>当契約のすべての構成要素に売手固有の客観的証拠(VSOE)が存在する場合、契約対価は公正価値のVSOEに基づいて、契約のそれぞれの構成要素に配分されます。</p> <p>未引渡要素に関して公正価値のVSOEが存在しない場合、以下のどちらか早い時点まで収益は繰延べられます。(a) 未引渡要素の公正価値に関する十分なVSOEが存在する、または、(b) 当契約のすべての構成要素が引渡された。</p> <p>潜在的な影響: 契約対価を契約のさまざまな約束に分割して配分するために、今後は、未引渡項目の公正価値のVSOEが要求されることはなくなります。ソフトウェア関連取引のVSOEに関する規定が削除されるため、以前は公正価値のVSOEがないことにより収益を繰延べていたような状況において、収益認識のタイミングに重大な影響を与えることになるでしょう。また、これらの変更によって、収益を計上するために現在使用されている情報システムにも大幅な変更が必要になるでしょう。</p>	<p>収益は契約の個別の構成要素に配分されますが、ソフトウェア契約やその対価をどのように配分すべきかに関する特定のガイダンスは提供されていません。</p> <p>ある取引の経済的実態を反映するために、契約の構成要素を分割することが必要となる場合があります。識別可能な構成要素が異なる時期に引渡され、独立した価格を有し、これらの公正価値を信頼性をもって測定できる場合、これらを分割することが適切です。</p> <p>ある項目が別個に販売されている場合、通常請求される金額が、当該項目の公正価値の最善の証拠となります。また、公正価値を見積るには、費用に合理的なマージンを上乗せする方法、残余法、また、稀な状況においては逆残余法など、他のアプローチが適切な場合もあります。</p> <p>潜在的な影響: 提案されている分割および配分方法は、現行のIFRSガイダンスと類似しています。</p>
<p>契約後のカスタマー・サポート(PCS)</p> <p>当基準案では、契約において区別できる履行義務が異なる時期に充足される場合、それらを分割することを求めています。</p> <p>経営者は、識別された履行義務を別個に単独で販売しない場合、独立販売価格を見積もらなければなりません。</p>	<p>PCSの公正価値は、この要素が別個に販売される場合、VSOEである当該販売価格がその証拠となります。これには、契約に記載されている更新レートおよびサービス期間が実質的なものである場合、当該更新レートも含まれます。</p> <p>独立販売価格がない場合、PCSの料金はライセンス料と合わせて、PCS期間にわたり定額法により認識されます。</p> <p>潜在的な影響: 過去においてVSOEが入手可能でなかった場合、経営者はPCS</p>	<p>ある製品の販売価格に識別可能な事後のサービスの金額が含まれる場合、その金額は繰延べられ、サービスが提供される期間にわたって収益として認識されません。繰延べられる金額は、当契約におけるサービスの予想コストとこれらのサービスによる合理的な利益の合計額です。</p> <p>潜在的な影響: 当基準案は現行のIFRSガイダンスと類似しています。</p>

の独立販売価格を見積る必要があるでしょう。これにより、引き渡し可能なライセンスの収益認識のタイミングが現行ガイダンスと異なる結果となる可能性があります。

2010年公開草案からの主な変更点： 両審議会は、財またはサービスの価格の変動性が高いか、または不確定である場合、残余アプローチを用いて独立販売価格を見積ることが企業にとって適切な場合があると決定しました。

設例 # 1

事実： ソフトウェア・ベンダーが、永久的なソフトウェア・ライセンス(version 2.0)と、ソフトウェアが有効となってから5年間の契約後のカスタマー・サポート(PCS)サービスを販売しています。独立して販売される財およびサービスはありません。ソフトウェア・ベンダーは当該取引をどのように会計処理すればよいのでしょうか？

考察： ライセンスとPCSは、契約に基づく別個の履行義務です。ライセンスとPCSが別個に販売されていない場合、経営者は独立販売価格を見積る必要があります。当基準案では見積方法は規定されていません。見積りには観察可能なインプットを最大限に用いる合理的で信頼性のある方法であれば、いかなる方法も使用できます。ソフトウェア・ベンダーは、ソフトウェア・ライセンスおよびPCSサービスの個別の独立販売価格を見積ります。独立販売価格の見積りが必要となる事で、一部のソフトウェア企業においては実務上の課題が生じる可能性があります。複数ある履行義務のうち一つの履行義務の価格の変動性が高いか、または不確定である場合、独立販売価格の見積りのために残余アプローチを使用することができます。

知的財産のライセンス

ライセンスは、知的財産を所有する権利ではなく、企業によって顧客に付与された、それを使用する権利です。ライセンスの付与者は通常、永続的または時間ベースのライセンス料の前払を受領します。一般的に、ライセンスは契約後のカスタマー・サポートおよび(または)プロフェッショナル・サービスとの束で販売されます。経営者は、当基準案に基づいてライセンスの収益をいつ認識すべきかを決定するために、顧客がいつライセンスの使用権の支配を獲得したのかを評価することが必要になります。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>知的財産またはその他の権利のライセンスは、顧客がライセンス権の支配を獲得したときに企業が履行義務を充足しますので、その時点で収益を認識します。</p> <p>顧客が知的財産のライセンスを使用し、そこから便益を受け取ることができる期間が開始されるまで、顧客は知的財産を使用する権利の支配を獲得していません。</p> <p>将来の事象を条件とする条件付対価に関連する収益認識は、企業がその金額に対する権利を得ることが合理的に確実でない場合、制限される可能性があります(変動対価についての下記の考察を参照のこと)。</p> <p>経営者は、知的財産のライセンスが、契約における他の履行義務と区別できるか否か</p>	<p>知的財産のライセンスから生じる収益は、契約の実質に従って認識されます。</p> <p>たとえば、ライセンスの取得者が定められた期間にわたって技術を使用する権利を有する場合、収益はその契約の期間にわたって定額法で認識される可能性があります。特定の状況においては、ソフトウェアのライセンスに対して使用されるモデルと類似して、前倒しで収益を認識する可能性があります。</p> <p>最も適切な処理を決定するためには、判断が必要となります。</p> <p>潜在的な影響： 当基準案では、顧客が知的財産を使用する権利の支配を獲得した時点で収益を認識することを要求して</p>	<p>現行の収益ガイダンスは、企業の資産の使用に対して支払われる手数料およびロイヤルティを、契約の実質に従って認識することを求めています。これは、たとえば、ライセンスの取得者が定められた期間にわたって特定の技術を使用する権利を有する場合には、当契約期間にわたり定額法で処理する場合があります。また、契約の実質が販売と類似しているのであれば、前倒しで収益を認識することになる可能性もあります。</p> <p>キャンセル不能な契約で、固定料金または払戻不能の保証に対する権利の付与は、その契約上、ライセンスの取得者がそれらの権利を自由に使用でき、かつ、ライセンスの付与者が履行すべき残りの義務</p>

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
を評価する必要があります。区別できないライセンスは、財またはサービスの区別できる束が識別されるまで、その他の履行義務と結合されます。	います。現行の会計処理(一定の期間にわたって、または前倒しによる認識)によっては、現在よりも早い段階での収益認識という結果になるかもしれません。	がない場合、実質的に販売となります。 最も適切な処理を決定するためには、判断が必要となります。 潜在的な影響: 当基準案では、顧客が企業の知的財産を使用する権利の支配を獲得した時点で収益を認識することを要求しています。現行の会計処理(一定の期間にわたって、または前倒しによる認識)によっては、現在よりも早い段階で収益を認識するという結果になる可能性があります。

2010年公開草案からの主な変更点: 2010年公開草案において非独占的ライセンスおよび独占的ライセンスの区別は、両審議会が受け取ったフィードバックに基づいて、再審議中に削除されました。コメント提出者は、ライセンスが独占的か非独占的にかかわらず履行義務が充足された時点で収益を認識しなければならないと考えていました。顧客が企業の知的財産を支配し、使用することができる時点で、別個の履行義務であるライセンスについて、収益認識されます。

設例 #2

事実: あるテクノロジー企業が、1年間の知的財産のライセンス契約を顧客Aとの間で締結しています。当該契約にはその他に履行義務は含まれていません。テクノロジー企業は、この取引をどのように会計処理しなければならないでしょうか？

考察: 経営者は、契約で約束した知的財産権の支配を顧客がいつ獲得するのかを評価する必要があります。これによって、収益をいつ認識すべきかが決定されます。顧客が許可された知的財産を使用し、そこから経済的便益を得ることができる期間が開始するまでは(すなわち、ライセンス期間の開始までは)、当該知的財産の使用権の支配を顧客に移転することはできません。顧客は、通常、ライセンスの使用を開始できるようになった時点で、約束された権利に係る支配を獲得することになります。そのため収益は、支配が移転された日に前倒しで認識されます。経営者は、知的財産のライセンスが区別できるか、そして契約におけるその他の履行義務から分離できるかどうかを評価する必要があります。

変動対価

取引価格とは、契約における履行義務の充足と引換えにベンダーが権利を得ると見込まれる対価です。契約価格が固定の場合には取引価格の算定は単純ですが、契約上、支払われる対価の金額が変動する場合にはより複雑なものとなります。変動対価の一般的な例として、ロイヤルティ、業績ボーナス、違約金、および将来の値引きが挙げられます。経営者は、取引価格を算定し契約における履行義務に対価を配分するため、権利を得ると見込まれる対価の金額を見積らなければなりません。企業がその金額に対する権利を得ることが合理的に確実である場合に限り、変動性のある金額について収益が認識されます。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
取引価格は、変動性のある、または不確定な対価を含む、企業が契約にもとづいて受け取る権利を有している見積対価のことで、取引価格は、企業が権利を得ることとなる。	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。 変動対価に関連する収益は、一般的に、	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、取引の知識がある自発的な当事者間で、

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>金額を最も適切に予測できるかに応じて、加重平均した見積りまたは取引から予想されるキャッシュフローの最も発生の可能性のある金額のいずれかに基づきます。</p> <p>見積取引価格は、契約における履行義務の間で配分されます。企業がその履行義務に配分された金額に対する権利を得ることが合理的に確実である場合に限り、履行義務が充足されるにつれて収益が認識されます。</p> <p>企業に類似した種類の契約による予測に役立つ経験がある場合、企業が変動対価に対する権利を得ることが合理的に確実になります。</p> <p>企業が顧客に知的財産のライセンスを付与し、顧客のその後のその知的財産を使用した財またはサービスの販売に基づいて、企業が受け取る対価が変動する場合、顧客の事後の売上が発生するまでは、企業の変動対価は合理的に確実ではありません。</p> <p>経営者は、変動対価の見積りの変更を含め、状況の変化を反映させるために、各報告日に見積取引価格を見直す必要があります。</p>	<p>不確実性が解消されるまで認識されません。不確実性が解消される蓋然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>潜在的な影響: 変動対価は、当基準案における認識の時点に影響を与える可能性があります。テクノロジー企業は常に新製品の開発や既存製品の改善を行っているため、各企業は、どの時点で変動対価に対する権利を得ることが合理的に確実となるのかを検討する必要があります。テクノロジー企業は、多くの状況において現在よりも早く収益を認識する可能性があります。</p>	<p>資産が交換されうる、または、負債が決済されうる価額」です。</p> <p>受領が見込まれる対価の公正価値の測定には、値引き、割戻し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仮定で、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は認識されます。</p> <p>潜在的な影響: 当基準案に従った場合、変動対価は収益認識の時点に影響を与えます。テクノロジー企業は、常に新製品の開発や既存製品の改善を行っているため、各企業はどの時点で変動対価に対する権利を得ることが合理的に確実となるのかを検討する必要があります。テクノロジー企業は、多くの状況において現在よりも早く収益を認識する可能性があります。</p>

2010年公開草案からの主な変更点：2010年の公開草案は、「取引価格を合理的に見積ることができる」ことを条件に、制限なく、変動性のある金額の収益認識を容認していました。2011年の公開草案では、変動性のある金額の認識は、「企業が権利を得ることが合理的に確実な金額」に制限されることとなります。

設例 #3

事実: ベンダーが、携帯端末の特許取得済の技術を使用するライセンスを、前払手数料なしで、将来の製品の売上の1%の金額を支払うという条件で販売しています。ライセンス期間は当該特許の期間と同じ様です。この分野の技術は急速に変化しているため、新技術が開発されるかどうかにより、生じ得る対価の範囲は0ドルから50,000,000ドルとなります。ベンダーはこの取引をどのように会計処理しなければならないのでしょうか？

考察: ロイヤルティの収益は、ベンダーがこれらの金額に対する権利を得ることが合理的に確実になったとき、すなわち将来の製品の売上が発生したときに認識されます。

複数要素契約

多くのテクノロジー企業は、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。たとえば、ハードウェアのベンダーは延長保守契約またはその他のサービスをハードウェアと一緒に販売するかもしれません。また、知的財産のライセンスを有するベンダーが、専門的サービスを提供するかもしれません。経営者は、契約の条件および企業の顧客のビジネス慣行に基づいて別個の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、特定の事象においては単一の履行義務として会計処理される場合があります。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>次の要件のいずれかを満たす場合に、財またはサービスは区別できます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業が、通常、財またはサービスを別個に販売している 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一緒にして得ることができる <p>次の要件を満たす場合に、財およびサービスの束は、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"> 財またはサービスの相互関連性が非常に高く、それらを顧客に移転するには、企業が、顧客が締結した契約に基づいた結合をするためには、財またはサービスを統合するための著しいサービスを提供する必要もある 財またはサービスの束が、契約の履行のために大幅に修正またはカスタマイズされる 	<p>複数要素契約に含まれる要素を別個に会計処理すべきか決定するために、ソフトウェアに関係するもの以外の取引には以下の要件が適用されます(ソフトウェア会社に関係する上記の解説を参照のこと)。</p> <ul style="list-style-type: none"> 引渡済項目には、単独で顧客にとっての価値がある。 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、または引渡しの可能性が高く、実質的にベンダーの支配下にあると考えられる。 <p>潜在的な影響: テクノロジー企業は、契約に複数の履行義務が含まれているか評価する必要があります。経営者は、財またはサービスの束が単一の履行義務として会計処理すべき要件を満たすかどうかを評価する必要があり、これには判断が要求される可能性があります。</p> <p>識別される履行義務の数が多くなるかもしれませんが、当基準案のその他の分割要件は現行の US GAAP ガイダンスと類似しています。</p>	<p>収益認識の要件は、通常、各取引に別個に適用されます。特定の状況における当該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分割する必要があります。識別可能な構成要素が独立した価値を有し、その公正価値を信頼性をもって測定することが可能な場合、分割することが適切です。</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> <p>潜在的な影響: テクノロジー企業は、契約に複数の履行義務が含まれているかどうかを評価することが必要になります。経営者は、財またはサービスの束が単一の履行義務として会計処理すべき要件を満たすかどうかを評価することが必要になり、これには判断が要求される可能性があります。</p> <p>識別される履行義務の数が多くなるかもしれませんが、当基準案のその他の分割要件は現行の IFRS ガイダンスと類似しています。</p>

2010年公開草案からの主な変更点: 履行義務を別個に会計処理する基本的な方針は、2010年6月に公表された公開草案から変更されていません。両審議会は、特定の長期契約の経済的側面をより良く反映させる取り組みの中で、財またはサービスの束が結果的に単一の履行義務になる可能性がある場合について、追加的なガイダンスを提供しています。

両審議会はさらに、履行義務を区別できるかどうかを判定するガイダンスを改訂し、「区別できる利益マージン」の概念を削除しました。現在は、財またはサービスが企業によって別個に販売されているかどうか、または財が、顧客が容易に利用可能な他の資源とともに使用可能かどうか焦点になっています。

設例#4

事実: ベンダーが、顧客に顧客関係管理ソフトウェアのライセンスを供与しています。ベンダーは、顧客の情報テクノロジー環境用に、ソフトウェアを大幅にカスタマイズするサービスを提供することも約束しています。当該ライセンスおよびカスタマイズ・サービスの対価の合計は600,000ドルです。このベンダーだけが、当該カスタマイズと統合サービスを提供することができます。ベンダー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: ベンダーは、顧客が契約している結合された項目（カスタマイズされた顧客関係管理システム）に財およびサービス（ライセンスおよびコンサルティング・サービス）を統合する重要なサービスを提供しています。このソフトウェアは、顧客と交渉された仕様書に従ってベンダーにより大幅にカスタマイズされています。これらの要素に基づき、ベンダーは一つの履行義務としてこのライセンスとコンサルティング・サービスを一緒に会計処理する予定です。顧客が、（当該ベンダー以外の）別の企業からカスタマイズや統合サービスを入手することができる場合、そのカスタマイズは重要なものではなく、またサービスの相互関連性が非常に高いとは言えない状況を示しており、そのような場合は別個に会計処理しなければなりません。

設例#5

事実: ベンダーが顧客に据付を含めてハードウェアを提供する契約を締結しています。ベンダーは、据付サービスとハードウェアを常に一緒に販売していますが、顧客は自分で据付を行うことが可能であり、または他の第三者を使うことも可能です。ベンダーはこの取引をどのように会計処理しなければならないのでしょうか？

考察: ベンダーは、ハードウェアと据付サービスが別個の履行義務かどうかを評価しなければなりません。ハードウェアと据付サービスは、ベンダーによって別個に販売されていません。そのため、経営者は顧客がこの機器単独で経済的便益を得ることができるか、または顧客が容易に利用可能な資源と一緒に便益を得ることができるかを評価する必要があります。顧客は、自身で据付を行うことが可能であり、または他の第三者を使うことも可能です。このように、顧客は、この機器単独で便益を得ることができます。この機器および据付は区別できる履行義務であると見なされ、別個に会計処理されることになります。

取引価格の配分

テクノロジー企業は、単一の契約の一部として、顧客に対して複数の製品またはサービスを提供する場合があります。企業は、独立販売価格の比率で契約の中の別個の履行義務に取引価格を配分することになります。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
取引価格は、契約における履行義務の独立販売価格の比率で別個の履行義務に配分されます。別個に販売されていない項目の独立販売価格は見積らなければなりません。 財またはサービスの販売価格の変動性が高いか、または不確定な場合、独立販売価格を見積る方法として残余アプローチを使用することがあります。 変動対価、値引きまたは注文の変更のような取引価格の一部の要素は、契約のすべての履行義務ではなく一つの履行義務だけに影響する可能性があります。それらの	契約における対価は、独立販売価格の比率で取引の要素に配分されます。残存価値法を用いることはできません（ソフトウェア会社に関連する考察については、上記を参照のこと）。 引渡済項目への配分は、未引渡項目の提供時、または将来の履行義務の充足時における条件付きでない対価に制限されます。 潜在的な影響: 残余法の使用は、価格設定において重要な変動性のある履行義務の独立販売価格を算定する際の、業	対価は通常、公正価値の比率またはコストに合理的なマージンを加えた金額によるアプローチに基づいて、契約における別個の構成要素に配分されます。残余アプローチまたは逆残余法も使用できません。 潜在的な影響: 新しいガイダンスでは、配分に関する基本方針に変更はありません。しかし、当基準案における配分ガイダンスは、一定の条件が満たされた場合に値引きおよび変動対価の金額を特定の履行義務に配分できるため、識別された履行義務に配分する価格に影響がでる

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
変更は、一定の条件が満たされた場合、特定の履行義務にのみ配分される可能性があります。	<p>務上の難題を取り除くことができます。</p> <p>当基準案における配分のガイダンスは、以下の理由により、識別された履行義務に配分される価格、および収益認識のタイミングに影響を与える可能性があります。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 将来の履行義務の充足時に現金回収条件に制限がない • 一定の条件が満たされれば、企業は値引きおよび変動対価の金額を特定の履行義務に配分することができる 	可能性があります。

2010年公開草案からの主な変更点：両審議会は、財またはサービスの価格の変動性が高いか、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適当である可能性があることを明確にしました。

さらに、両審議会は、当基準案から分割ガイダンスを削除した結果として、一定の条件が満たされた場合、変動性のある金額および(または)値引きの全額を特定の履行義務に配分できると結論付けました。

コンサルティング・サービス契約

多くのテクノロジー企業は、ビジネス戦略サービス、サプライチェーン・マネジメント、システム導入、アウトソーシング・サービス、統制およびシステムの信頼性などの、幅広いコンサルティング・サービスおよび取引を提供しています。テクノロジー・サービス契約は通常、顧客特有のものであり、そのため収益認識は各取引の事実および状況によって決まります。

経営者は、履行義務は(財の販売のように)一時点で充足されるのか、(サービス提供のように)一定の期間にわたり充足されるのかを判断しなければならないため、当基準案ではサービス収益の会計処理が変更される可能性があります。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>収益は、財またはサービスの支配が顧客に移転されて、履行義務が充足された時点で認識されます。支配は、ある一時点、または一定期間にわたり移転します。</p> <p>履行義務は、以下の要件の少なくとも一つが満たされた場合には、一定の期間にわたって充足されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業の履行により、顧客の支配する資産が創出されるかまたは増価する、または • 企業の履行によって、他に転用できる 	<p>US GAAP では、工事または特定の生産請負契約のガイダンスにないサービス契約に関する収益の認識に対して比例履行法を使用することを認めています。</p> <p>アウトプット基準が存在しない、または過度のコストを支払わなければ企業が入手できない場合、工事進行基準に近似している、原価法を除くインプット測定が使用される場合があります。</p> <p>収益は便益の識別可能なパターンに基づいて認識され、また、識別可能なパターンが存在しない場合には、定額法によ</p>	<p>IFRS は、サービス取引を取引の進捗度を参照することにより会計処理することを要求しています。この方法は、工事進行基準と呼ばれるものです。進捗度は、原価対原価法を含む、多様な方法で決定することができます。</p> <p>サービスが特定の期間にわたり不確定な数の行為により実行され、他に進捗度をより良く表す方法がない場合、定額法に基づいて収益を認識することができます。</p> <p>特定の行為が他のいかなる行為よりも著しく重要である場合には、収益を繰り延べ</p>

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>資産が創出されず、かつ次の要件のうち少なくとも一つに該当する</p> <ul style="list-style-type: none"> - 企業の履行につれて、顧客が企業の履行による便益を同時に受け取り消費する、 - 他の企業が顧客に対して残りの義務を履行する必要がある場合に、当該他の企業は、現在までに行われた作業を実質的にやり直す必要がない、または - 便宜上、顧客が契約を取り消した場合であっても、企業は、現在までに履行した作業についての支払いを受ける権利を有している <p>上記の要件を満たさない履行義務にかかる収益は、顧客がその財またはサービスの支配を獲得した時点で認識されます。</p> <p>一定の期間にわたって充足される履行義務にかかる収益は、顧客に対する支配の移転を最もよく表す進捗度の測定に基づいて認識されます。インプット測定およびアウトプット測定の両方が認められます。</p>	<p>るアプローチを使用することが適切であることがあります。</p> <p>潜在的な影響: 企業は、履行義務が一定の期間にわたって充足されるかどうかを決定する必要があります。これには判断が要求される場合があります。PwC は、一定の期間にわたって充足される履行義務の実務に大幅な変更はないと予想しています。</p> <p>履行義務の充足に向けての進捗度を測定する方法は、顧客への支配の移転を最もよく描写する測定法であり、これにはアウトプット法またはインプット法が含まれる可能性があります。結果的に顧客への移転を最もよく描写することを条件として、以前は許容されていなかった別の代替法（「原価対原価法」など）が進捗度を測定するために使用できる可能性があります。</p>	<p>ることができます。</p> <p>潜在的な影響: 企業は、履行義務が一定の期間にわたって充足されるための、特定の要件を満たすかどうかを決定することが必要になり、これには判断が要求されます。PwC は、一定の期間にわたって充足される履行義務について、実務では重要な変更はないと予想しています。</p>

2010年公開草案からの主な変更点：2010年公開草案には、一定の期間にわたって充足される履行義務について、具体的なガイダンスは含まれていませんでした。当初の要件をサービス取引に適用することは困難だとするフィードバックに対応して上記のガイダンスが作られました。

設例#6

事実: コンピューター・コンサルタントが、顧客が将来においてどのソフトウェアパッケージをアップグレードすべきかという決定を支援するため、当該顧客のソフトウェアの利用量を追跡する3カ月間の固定金額の契約を締結しています。コンサルタントは月次で調査結果を提供し、顧客に求められた場合は、さらに頻繁に調査結果を提出します。コンサルタントは調査結果のサマリー・レポートを3カ月後に提供する予定です。顧客はコンサルタントに月次で2,000ドルを支払い、顧客は当契約期間中コンサルタントに対して自身の指定したシステムの利用に焦点を当てるよう指示することができます。コンピューター・コンサルタントは、当該取引をどのように会計処理すべきでしょうか？

考察: 顧客は、履行されたサービスからの便益を受け取り、コンピューター・コンサルタントは、返還不能の出来高払からも明らかなように、提供されたサービスの支払に対する権利を有しています（受け取る支払いは、提供されたサービスに比例していると仮定する）。コンピューター・コンサルタントの履行義務は3カ月の契約期間中、継続的に顧客にサービスを提供することであり、その履行義務は一定の期間にわたって充足されています。

返品権

返品権は、ハードウェア、ソフトウェア、およびさまざまな他のテクノロジー製品を伴う販売に共通のもので、返品権は、製品の陳腐化に対する保護や下取り契約等、さまざまな他の形式を採る場合もあります。一般的に、これらの権利は購入した製品に関連するリスクを軽減したいとする買い手の要望と、顧客との信用を深めたいとする売手の要望から生じるものです。返品権付きの財の販売は、企業が返品されないことについて合理的に確実である製品にのみ収益認識を行うという、現行のモデルに類似した会計処理が行われます。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>返品されないことが企業にとって合理的に確実になった財に限り収益が認識され、顧客への予想返金額について負債が認識されます。返品負債は返金見込みの変動について見直します。</p> <p>資産およびこれに対応する売上原価への調整は、返金負債の決済を行うときに、顧客から財を回収する権利として認識しなければならず、当該資産は当初、財の取得原価（つまり、棚卸資産の従前の帳簿価額）で測定されます。減損の兆候が存在する場合、当該資産を減損のために評価します。</p> <p>返品される製品の数量が合理的に確実でない場合は、収益は認識されません。返品されると予想される数量が合理的に確実になった時点（返品権が失効した場合のみ可能）で、収益は認識されます。</p>	<p>返品は、売上に対して計上される引当金の過去の経験に基づいて見積もられます。企業が返品の可能性を見積もることができない場合、返品権が失効するまで収益は認識されません。</p> <p>潜在的な影響： 当基準案では、収益に対する返品の影響は、現行の US GAAP と大きく変わらないでしょう。しかし、貸借対照表上、返品債務と返品される財に対する権利の資産が総額表示されます。減損の兆候が存在する場合、当該資産を減損のために評価します。</p>	<p>返品は、売上に対して計上される引当金の過去の経験に基づいて見積もられます。企業が返品の可能性を見積もることができない場合、返品権が失効するまで収益は認識されません。</p> <p>潜在的な影響： 当基準案では、収益に対する返品の影響は、現行の IFRS と大きく変わらないでしょう。しかし、貸借対照表上、返品債務と返品される財に対する権利の資産が総額表示されます。減損の兆候が存在する場合、当該資産を減損のために評価します。</p>

2010年公開草案からの主な変更点： 2010年公開草案からの変更はありません。

設例 #7

事実： ベンダーが再販業者である顧客に対して、10,000のゲーム機を販売し、同日に出荷しました。顧客は購入から12カ月以内に当該ゲーム機をベンダーに返品する可能性があります。過去の経験より、ベンダーにおける顧客からの返品率は10パーセントです。ベンダーは当該取引をどのように会計処理しなければならないでしょうか？

考察： ベンダーは、返品の見込まれるゲーム機（つまり、10パーセント分）を収益の減額として会計処理しなければなりません。ベンダーは1,000台のゲーム機について契約負債を計上し、返品の見込まれるゲーム機に対する権利について資産（無形資産）を計上しなければなりません。当該無形資産はゲーム機器の取得原価で計上しなければなりません。返品負債と関連する資産は、返品権が失効するまで、または実際の返品が生じるまで認識を中止することはできません。認識中止まで、当該資産の減損について評価する必要があります。返品されないことがベンダーに合理的に確実である9,000台のゲーム機に関連する取引価格は、支配が顧客に移転された時点で収益として計上されます。

製品保証

テクノロジー企業が製品の販売に関連して製品保証を提供することは、一般に行われていることです。保証には、関連する製品が合意された仕様に従っていることを顧客に保証するもの(品質保証または「標準」保証)がいくつかあるため、製品保証の内容が大幅に異なる可能性があります。また、製品が合意された仕様に従っているという保証(品質保証)に加えて、サービスを顧客に提供する保証もあります。当基準案では、顧客が別個に購入するオプションを有している製品保証(たとえば、別個に交渉または価格設定される保証)と顧客が別個に購入するオプションのない製品保証を区別しています。テクノロジー企業が提供する保証の多くは、そのいずれかのカテゴリまたは両方のカテゴリに入る可能性があります。経営者は、別個の履行義務として会計処理すべきサービスの構成要素があるかどうかを決定するために、別個に販売されない保証を評価する際には判断することが必要になります。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>企業は、顧客が別個に購入するオプションを有している保証を別個の履行義務として会計処理しなければなりません。</p> <p>顧客が別個に購入するオプションを有していない保証は、製品保証に関する現行のガイダンスに従って会計処理しなければなりません。</p> <p>別個に販売されていないが、製品が合意された仕様に従っているという保証を与えることに加えてサービスとして顧客に提供される、保証または保証の一部は、約束されたサービスにかかる履行義務として発生します。</p> <p>標準保証からサービスの構成要素を合理的に区分できない企業は、単一の履行義務として双方をあわせて会計処理しなければなりません。</p>	<p>顧客が別個に購入できる保証は、多くの延長保証契約と類似しています。延長保証から生じた収益は繰り延べられ、予想契約期間にわたり認識されます。</p> <p>顧客が別個に購入できる延長保証は、取引における別個の引渡対象物として会計処理されます。複数要素契約において別個に価格設定される保証は、契約で決められた価格に基づく対価が配分されます。</p> <p>潜在的な欠陥に対する保証を提供する製品保証は、通常、現行の偶発損失ガイダンスに従って会計処理されるため、財の販売時点で費用と保証負債が認識されます。</p> <p>潜在的な影響: 現行のガイダンスと同様、当基準案では、延長保証は別個の履行義務を発生させ、そのため収益は保証期間にわたり認識されます。</p> <p>契約対価は契約価格ではなく、独立販売価格の比率で配分されるため、別個に価格設定された保証が影響を受ける可能性があります。延長保証に関する繰延収益の金額は、結果的に当基準案のもとでは現行ガイダンスとは異なる可能性があります。</p> <p>別個に販売されておらず、製品の出荷時に存在する欠陥に対する製品保証は、現行の偶発事象ガイダンスと類似して、コストを引当てることとなります。</p>	<p>顧客が別個に購入できる保証は、多くの延長保証契約と類似しています。延長保証から生じた収益は繰り延べられ、保証期間にわたり認識されます。</p> <p>別個に販売されない保証は、現行の引当金ガイダンスに従って会計処理されるため、財の販売時点で費用と保証負債が認識されます。</p> <p>潜在的な影響: 現行のガイダンスと同様、当基準案では、延長保証は別個の履行義務を発生させ、そのため収益は保証期間にわたり認識されます。</p> <p>PwC は、提案されているガイダンスによる重要な影響があるとは予想していません。しかし、標準保証にサービスの要素がある場合、繰延収益の金額は、当基準案のもとでは現行ガイダンスとは異なる可能性があります。</p> <p>別個に販売されておらず、製品の出荷時に存在する欠陥に対する製品保証は、現行の引当金ガイダンスと類似して、コストを引当てることとなります。</p>

2010年公開草案からの主な変更点：2010年公開草案は、潜在的な欠陥に保証を提供するものと製品の引渡後の不具合に保証を提供するものとの2つのタイプに保証を区別していました。潜在的な欠陥に対する保証には履行義務が発生しませんでした。返品権と同様に交換予定の製品については、収益が繰り延べられました。現在の公開草案における保証の会計処理は、現行の実務と類似しており、保証が企業によって別個に販売されない場合はコスト引当が行われます。この変更は、両審議会が受領した、当初案は実務的ではないとするフィードバックに基づくものでした。

製品保証が企業によって別個に販売されている場合、または別個に販売されていなくても潜在的な欠陥への保証に追加したサービスを提供する場合、当該保証は別個の履行義務を発生させます。潜在的な欠陥への保証に追加してサービスを提供する保証は、標準保証とサービス保証とに区分処理し、標準保証部分についてはコスト引当処理、サービス部分については別個の履行義務として処理することになります。

設例#8

事実：ベンダーはハードドライブ、キーボード、およびモニターを販売しています。さらにベンダーは、ハードドライブおよびモニターの特定の構成要素に対して60日間の保証も提供しています。ベンダーは、この保証を別個に販売していません。ベンダーはこの保証をどのように会計処理すべきでしょうか？

考察：当基準案は、ベンダーに対して、当該保証を既存の偶発事象ガイダンス(US GAAP)または引当金ガイダンス(IFRS)と同様にコストの引当として会計処理することを要求しています。

設例#9

事実：ベンダーはハードドライブ、キーボード、モニター、および顧客が購入のオプションを有する12カ月の延長保証を販売しています。ベンダーは当該保証をどのように会計処理すべきでしょうか？

考察：当基準案は、ベンダーに対して、12カ月保証を別個の履行義務として会計処理することを要求しています。取引価格の一部は、独立販売価格の比率で当該保証に配分され、保証義務が充足された時点で収益として認識されます。ベンダーは、収益がいつ認識されるかを決定するために、保証の充足の形態(すなわち、比例的な形態か、またはその他の形態か)を評価する必要があります。

不利な履行義務

多くのテクノロジー企業は、複数の製品やサービスを単一の契約として顧客に提供しており、一つの履行義務では損失を見込むものの、契約全体としては収益を見込んでいる可能性があります。未履行契約に対する予想損失は、現行のUS GAAPでは一般的に認識されておらず、現行のIFRSにおいては契約全体が不利な場合のみ未履行契約に対する予想損失が生じます。契約全体では利益となる場合であっても、一定の状況において企業は、不利な履行義務に対する予想損失を認識する必要があるため、企業は当基準案のもとでは著しく影響を受ける可能性があります。

提案モデル	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>一定の期間(1年超の期間)にわたり充足される履行義務は、それらが不利であるかどうかを決定するために評価されます。一時点で充足される履行義務は、当基準案ではこの評価の対象になりません。</p> <p>履行義務に配分された取引価格が、当該履行義務を決済するコストより低い金額である場合、履行義務は不利となります。履行義務を決済するコストは、以下のいずれか低い方の金額です。</p> <ul style="list-style-type: none"> 履行義務の充足に直接関連するコスト、または 企業が履行義務から退出するために支払うであろう金額 <p>不利な履行義務の負債は、履行義務を決済するためのコストが履行義務に配分された対価の金額を超過する金額として測定されます。</p>	<p>未履行契約(不利な契約)に係る予想損失は、その予想損失がまだ発生していないため、特定の基準書がそのような認識について規定しない限り、一般的には認識されません。</p> <p>建設請負契約に係る予想損失は、契約コストが契約による収益を上回る可能性が高い場合に即時認識されます。</p> <p>潜在的な影響: 不利な契約は、建設契約会計以外の、既存の US GAAP で認識されることは稀です。当基準案は、現在、建設契約会計の範囲ではなく、一定の期間(1年超の期間)にわたり充足される履行義務を有する企業に著しく影響を与える可能性があります。契約レベルではなく、履行義務レベルで不利なテストが行われるため、このガイダンスは全体としては収益性のある契約を有する企業に影響を与えるでしょう。</p>	<p>契約上の義務を満たすための不可避免的な費用が、契約にて受領が見込まれる経済的便益を超過する契約は、不利な契約です。</p> <p>建設請負契約に係る予想損失は、契約コストが契約による収益を上回る可能性が高い場合に即時認識されます。</p> <p>潜在的な影響: 現行の IFRS ガイダンスでは不利な条件の評価を履行義務レベルではなく契約レベルで行うことを求めています。ガイダンス案では、一定の期間(1年超の期間)にわたり充足される履行義務にのみ適用されますが、不利な契約の条件が増え、契約全体では収益性がある状況においても損失が計上される結果となります。</p>

2010年公開草案からの主な変更点: 不利なテストが意図しない結果をもたらす可能性があるという懸念に対応して、不利なテストの範囲は、一定の期間にわたり充足される履行義務で、その期間が1年超である場合にのみ適用されるよう変更されました。

Datalines address current financial-reporting issues and are prepared by the National Professional Services Group of PwC. This publication has been prepared for general information on matters of interest only, and does not constitute professional advice on facts and circumstances specific to any person or entity. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication. The information contained in this material was not intended or written to be used, and cannot be used, for purposes of avoiding penalties or sanctions imposed by any government or other regulatory body. PwC, its members, employees and agents shall not be responsible for any loss sustained by any person or entity who relies on this publication.

© 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 for further details.

To access additional content on reporting issues, register for CFOdirect Network (www.cfodirect.pwc.com), PwC's online resource for financial executives.