

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

No. US2015-09
May 1, 2015

クラウド・コンピューティングの手数料

FASB が顧客側の会計処理に関するガイダンスを公表

目次

背景	1
主な規定	1
リースのガイダンスに関する 類推適用の削除	2
財務諸表への影響	3
経過措置および開示に 関する要求事項	3
次のステップ	4

要点

米国財務会計基準審議会 (FASB) は、2015 年 4 月 15 日、クラウド・コンピューティング契約における支払手数料の顧客側の会計処理について、新たな基準を公表しました。これまで米国会計基準 (US GAAP) には、このような手数料の会計処理に関する顧客の観点からの具体的なガイダンスはありませんでした。新基準の下で、顧客はベンダー側と同じ要件を適用して、クラウド・コンピューティング契約にソフトウェア・ライセンスが含まれているか、サービス契約のみであるかを判断することになります。公開企業については、2015 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度およびこれに含まれる期中報告期間に適用されます。非公開企業については、2015 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度および 2016 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度に含まれる期中報告期間に適用されます。なお、早期適用が認められます。

背景

.1 US GAAP にはクラウド・コンピューティング契約で支払われる顧客の手数料に関する具体的なガイダンスがなかったことから、このような手数料をソフトウェア・ライセンスとして計上するか、またはサービス契約として計上するかについて、会計処理に関する実務上のばらつきが生じていました。FASB は、実務上のばらつきを減らし、クラウド・コンピューティング契約で支払われる手数料の評価に係るコストおよび複雑性を低減させる簡素化の取組みの一環として、会計基準アップデート (ASU) 2015-05「クラウド・コンピューティング契約における手数料の顧客側の会計処理」を公表しました。新基準は、クラウド・コンピューティング契約における支払手数料について、その会計処理方法に関する明示的なガイダンスの提供を行うものではありませんが、現行のどの会計モデルを適用すべきかに関するガイダンスを提供しています。

.2 新ガイダンスの適用上、クラウド・コンピューティング契約 (CCA) には、SaaS (サービスとしてのソフトウェア (software-as-a service)) やそれと類似のサービスが含まれます。「ホスティング」とは、最終顧客がソフトウェアを保有せず、代わりにソフトウェアはベンダーまたは第三者のハードウェア上に存在して、顧客がそのソフトウェアに遠隔からアクセスする状況をいいます。

主な規定

.3 新基準では、以下の要件の両方を満たす場合、クラウド・コンピューティング契約において顧客側が支払った手数料は、内部利用目的のソフトウェアのガイダンスの範囲に含まれます。

- 顧客は、重要なペナルティなしに、クラウド・コンピューティング契約の期間中いつでもソフトウェアを占有する契約上の権利を有している。
- 顧客が自らのハードウェア上で当該ソフトウェアを実行すること (または、当該ソフトウェアを動かせる別の当事者と契約すること) が可能である。

.4 新基準は、「重要なペナルティ」という用語をどのように解釈するかに関していくつかのガイダンスを提供しています。重大なコストを発生させずに基本ソフトウェアを受取り、価値を大幅に低下させることなく当該ソフトウェアを独立して使用できることは、重要なペナルティがないことを示唆するでしょう。ソフトウェアの占有が重要なペナルティを生じさせるかどうかの決定には、判断が求められます。

.5 上記の要件を満たさない契約はサービス契約とみなされ、ライセンスとして区分して会計処理することは認められません。これに対し、要件を満たす契約は、ソフトウェアのライセンスとソフトウェアのホスティング・サービスの両方を購入する複数要素契約とみなされます。内部利用目的のソフトウェアに関する現行ガイダンスは、この購入したライセンスに適用されます。

.6 ソフトウェアのライセンスを含むクラウド・コンピューティング契約で顧客に生じたコストは、ライセンス要素とホスティング要素の間で配分する必要があります。対価は、各々の要素の公正価値の比に基づいて配分する必要があります。ソフトウェア・ライセンスとホスティング・サービスの公正価値の決定には、見積りの使用が求められる可能性があります。経営者は、ライセンスの公正価値の見積りにおいて、ベンダーとの交渉の過程で得た情報など、あらゆる関連情報を検討しなければなりません。ホスティング要素の公正価値の見積りには、より多くの観察可能なインプットが利用できる可能性があります。

リースのガイダンスに関する類推適用の削除

.7 新基準では、内部利用目的のソフトウェアをライセンスしている顧客が、ソフトウェア資産を計上するかどうかを判断するためにリースのガイダンスを類推適用する要求事項が削除されています。リースのガイダンスの類推を削除することによって、ソフトウェアを購入またはライセンスする企業は、資産化に関するガイダンスについて、他の購入した無形資産やライセンスされた無形資産と同様のガイダンスに従うことが要求されます。

.8 現行の内部利用目的のソフトウェアに関するガイダンスは、固定資産の会計処理に倣って作られているため、当該ガイダンスは、リースのガイダンスを類推適用することを企業に要求しています。企業が資産を所有せずに固定資産を使用する場合には、リース会計が適用されます。ライセンスは別の企業の資産を使用することであるため、固定資産のモデルに整合させるべく、現行のガイダンスでは、資産を計上するかどうかを判断する際にリースのガイダンスを類推適用することを企業に要求しています。

.9 FASB は、新基準の一環として、取得した無形資産の会計処理を整合させることを決定し、内部利用目的のソフトウェアに関する特別な規定を削除しました。

PwC の見解

FASB の目的は、ソフトウェア・ライセンスの会計処理を他のすべての無形資産のライセンスの会計処理と整合させることでした。FASB は、新基準の「結論の根拠」の中で、このガイダンスは、ソフトウェア・ライセンスを未履行契約として扱っている企業（すなわち、オペレーティング・リースを類推して資産を計上していない企業）の現行の会計処理を変える可能性があるとしています。したがって、リースの会計処理の類推を削除することによって、より多くのソフトウェア資産が資産化される可能性があります。取得した無形資産の認識は、無形資産が個別に取得されたか資産グループの一部として取得されたかにかかわらず、要求されます。

ソフトウェア・ライセンスについて資産計上することを決定している企業は、自動更新オプション付きの時間ベースのライセンスなど、特定の種類のライセンスの資産化の金額と時期の決定において、運用上の課題に直面する可能性があります。

資産グループの一部として取得する場合、ソフトウェア・ライセンスは公正価値の比率に基づいて資産化されます。ソフトウェアの価格設定には相当程度の変動の幅があることから、支払金額をすべての取得資産に配分するため、取得したソフトウェアの公正価値の決定にあたっては判断が要求されます。

財務諸表への影響

.10 クラウド・コンピューティング契約がソフトウェアのライセンスを含むかどうかについての顧客による評価は、財務諸表に重要な影響を与える可能性があります。例えば、クラウド・コンピューティング契約で支払われる前払手数料の会計処理は、その手数料をソフトウェア・ライセンスに対する支払とみなすか、サービス契約の前払金とみなすかによって異なることになります。

財務諸表	内部利用目的のソフトウェア	サービス契約
貸借対照表	固定資産または無形資産	前払資産
損益計算書	減価償却費／償却費	営業費用
キャッシュ・フロー計算書	投資活動	営業活動

.11 新基準の下で分類の変更を見込んでいる企業は、財務制限条項やインセンティブ報酬制度など、事業以外の領域に対して与える影響についても評価しなければなりません。

経過措置および開示に関する要求事項

.12 企業は、適用日以後に締結または重要な条件変更がされたすべての新たな取引について、遡及的に適用するかあるいは将来に向かって適用するかのいずれかの方法によって新ガイダンスへ移行することが選択できます。

.13 将来に向かって適用する公開企業は、適用日後の最初の期中報告期間および事業年度において、以下を開示します。

- 会計方針変更の内容および理由
- 移行方法
- 適用日後の最初の期中報告期間および事業年度における変更の影響を受けた財務諸表項目の定性的な説明

.14 遡及的に適用する公開企業は、適用日後の最初の事業年度および当該事業年度に含まれる期中報告期間において、以下を開示します。

- 会計方針の変更の内容および理由
- 移行方法
- 過去に報告済みの情報で修正されたものに関する説明
- 当期および表示する過去の各期間について、継続事業からの収益、当期純利益、影響を受けるその他の財務諸表項目および一株当たり利益への影響
- 当該変更を表示する最も古い期間の期首の利益剰余金に与える累積的影響額

.15 他のすべての企業は、該当がある場合、適用日後の最初の事業年度において、将来に向かっての適用または遡及的な適用に関する開示を行う必要があります。企業が期中報告期間に早期適用することを選択する場合、適用日後の最初の事業年度に含まれる期中報告期間においてもそれらを開示しなければなりません。

次のステップ

.16 新基準は、公開企業について、2015年12月15日より後に開始する事業年度(当該事業年度に含まれる期中報告期間を含む)に適用されます。非公開企業については、2015年12月15日より後に開始する事業年度および2016年12月15日より後に開始する事業年度に含まれる期中報告期間に適用されます。早期適用はすべての企業に認められます。

.17 公開企業は、本基準を適用する前に、SEC 職員会計公報(SAB) Topic 11-M(旧 SAB74)に記載されている最近公表された会計基準に関する開示の要求事項を検討する必要があります。

お問い合わせ

本資料に関してご質問がある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。

© 2015 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.