

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

No. US2017-08
April 25, 2017

新収益基準

テクノロジー業界における新基準の適用

目次

概要	1
契約の識別	2
履行義務の識別	6
取引価格の決定	9
取引価格の配分	12
収益の認識	14
本人なのか代理人なのか の判定	20
製品保証	23
契約コスト	24

要点

公開企業は、2018 年に新しい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、新しい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。新しい収益基準は、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、新しい収益基準の適用に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、登録企業が新しい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、過去数年間にわたる適用上の動向を反映し、テクノロジー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 の会計ガイド「[Revenue from contracts with customers](#)」(英語のみ、CFODirect.com で入手可能)を併せてご確認ください。

概要

テクノロジー産業は、コンピューター・ネットワーク、半導体、金融工学、ソフトウェア・インターネット、IoT (アイ・オー・ティ: モノのインターネット)、医療技術、およびクリーンテクノロジーなどを含む多くのサブセクターで構成されます。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、それに伴って収益認識に関するさまざまな論点があります。契約の構成要素の間で対価をどのように配分するか、収益をいつ認識するかは非常に複雑になる可能性があり、その結果、これまでにテクノロジー産業特有の収益認識モデルが開発されてきました。新しい収益基準は、これら一連の複数のガイダンスを、業種を問わず単一の収益認識モデルに置き換えるものとなっています。

新しい収益基準(会計基準コード化体系 (ASC) 606 および IFRS 第 15 号)には考慮すべき特有の要素が数多く含まれている一方、原則主義の基準となっています。したがって企業は、収益認識が最終的に契約の実態と整合していることを確認しなければなりません。

2014 年における当初の基準の公表以来、FASB と IASB の両審議会はそれぞれ修正を公表しました。US GAAP と IFRS で異なる可能性のある特定の修正は、テクノロジー業界に影響を与えます。

履行義務の識別に対する修正は、財またはサービスが契約における他の約束と区分して識別可能かどうかに関するガイダンスを明確化しています。

FASB および IASB の両審議会は、それぞれライセンスの収益認識に関するガイダンスを修正しました。しかし、両審議会の修正にはいくつかの差異が存在します。例えば US GAAP は、知的財産を機能的なものまたは象徴的なもののいずれかとして定義していますが、IFRS 第 15 号はそのような定義をしていません。そのかわりに IFRS 第 15 号の下では、企業の活動が、顧客が権利を有する知的財産を大幅に変更するものか否かによって、ライセンスの性質が決まります。

さらに、FASB および IASB は、本人なのか代理人なのかの検討に関するガイダンスを修正しました。この修正は、本人なのか代理人なのかの検討をどのレベルで実施すべきか、また企業が本人であるか否かの評価を行う際に指標はどのような助けとなるのかを明確化しました。

最終的に FASB は、範囲の決定、回収可能性、現金以外の対価、開示および経過措置を含む様々な領域において、狭い範囲の改善、実務上の便法および技術的修正に関するその他 2 つの修正を公表しました。

本 In depth は、新しい収益基準に重要な影響を受ける可能性のある収益認識モデルのステップごとに分けて、テクノロジー産業における論点の一部を要約したものです。また本 In depth は、US GAAP と IFRS のガイダンスの相違にも焦点を当てています。両基準は、概ねコンバージェンスされたものとなっています。しかし、両審議会がそれぞれに異なる修正を行ったことから、US GAAP と IFRS に基づく結論が異なる可能性があります。両方の枠組みに基づいて(例えば法定財務報告目的の)報告を行う企業は、特にこれらの違いによる潜在的な影響を検討する必要があります。FASB および IASB による最終的な修正に関する詳しい情報については、[In transition 2016-03「新収益基準 – 最終基準設定の収束-最終的な修正の概要\(The new revenue standard - the dust has settled\)」](#)(有料会員限定)をご参照ください。

発効日および経過措置に関するガイダンスは、それぞれの枠組みの下で財務報告を行う企業によって異なります。US GAAP は公開企業(public business entities)に対し、2017 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度(それに属する期中報告期間を含む)から ASC 606 を適用することを要求しています。また、公開企業(public business entities)でない企業については、2018 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度より新収益基準を適用することが要求されています。なお、US GAAP では、公開企業および非公開企業について、2016 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度に対して早期適用を認めています。IFRS に基づき財務報告を行う企業は、2018 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度に IFRS 第 15 号を適用することが要求されており、また早期適用も容認されています。



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。

テクノロジー企業は、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、契約に対する修正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。このような契約の修正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、このような契約の修正や付帯契約は、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、契約の修正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"> ● 契約の当事者が契約を承認している ● 移転すべき財またはサービスに関する各当事者の権利を識別できる ● 支払条件を識別できる ● 契約に経済的実質がある ● 企業が対価のほぼすべてを回収する可能性が高い <p>対価の回収可能性が高いかどうかの評価は、顧客に提供されることが見込まれる価格譲歩の考慮後に行われます。経営者は最初に、顧客からの対価の受取額が顧客の支払うべき金額よりも少ないと見込んでいるかを判定し、その後、残りの金額が回収可能か否かを判定しなければなりません。</p> <p>経営者が、回収の可能性が高くないと結論付けた場合、その契約の会計処理には 5 ステップ・モデルを適用しません。その場合に企業は、次の事象のいずれか 1 つが生じたときに受け取った対価を収益として認識します。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 顧客に対して財またはサービスを移転する残りの義務は存在せず、かつ、対価のほとんどすべてをすでに受け取っており、返金不要である ● 契約が解約されており、受け取った対価は返金不要である ● 企業が財またはサービスの支配を移転し、顧客に対する財またはサービスの移転を停止しており(該当する場合)、追加の財またはサービスを移転する義務はなく、かつ、顧客から受け取った対価は返金不要である [US GAAP のみ] 	<p>説得力のある証拠が存在しなければ、他の収益認識の要件を満たしていても、企業は契約からの収益を認識することを禁止されています。</p> <p>契約の証拠は、ベンダーの事業慣行と整合していなければなりません。ベンダーが事業慣行として契約書を入手している場合には、契約の両当事者が署名した契約書が取引の存在を示す唯一の受け入れ可能な証拠になります。ベンダーが、事業慣行上、署名された契約書を入手していない場合、ベンダーは、取引が存在することを証明する別の形式の証拠(注文書、オンライン承認、および電子上のコミュニケーション、またはクレジットカードの承認など)を持っていないければなりません。</p> <p>企業が、顧客からの回収は合理的に確実であると結論付けることができない場合、契約からの収益はその全額を繰延べます。</p>	<p>企業は、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>企業は、収益を認識する前に企業に取引の経済的便益が流入する可能性が高いことを立証しなければなりません。</p> <p>貸倒引当金(売上債権を含む金融資産に係る発生損失)は、次の 2 段階のプロセスで認識されます。(1) 減損の発生を示す客観的な証拠が存在しなければならない。(2) 減損の金額は期待キャッシュ・フローの現在価値に基づいて測定される。</p>
<p style="text-align: center;">予想される影響</p> <p>現在、顧客から書面による契約書を入手している企業は、企業と顧客の両当事者が署名した契約書の最終版を入手するまでは US GAAP の下で収益を認識できません。新しい収益基準の下で顧客との契約が存在するかどうかの評価は、契約の形式ではなく、2 当事者間の合意(書面、口頭、または含意のいずれかによる)が当事者間に法的に強制可能な権利および義務を発生させるかどうかによって決まります。</p> <p>新ガイダンスの下での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決定することであり、これは、回収可能性が収益認識を制限する現行のガイダンスとの相違点です。</p> <p>FASB の回収可能性に関するガイダンスへの修正は、回収可能性の評価をクリアできない契約数を減らすことが目的であり、US GAAP と IFRS との間に差異を生じさせています。しかし、US GAAP と IFRS では「可能性が高い(probable)」の定義が異なるため、当初の基準においてすでに回収可能性に関する差異が存在していました。IASB が修正の「結論の根拠」で明確にしており、そして回収可能性の閾値は通常、両基準の定義を満たすと PwC も考えており、ほとんどのケースにおいて、US GAAP と IFRS の間には財務報告上の結果に重要な差異は生じないと見込まれます。</p> <p>さらに、現行では回収が合理的に確実でない場合 (US GAAP)、または可能性が高くない場合 (IFRS) に適用されることの多い、収益認識の現金主義会計を新しいガイダンスでは削除しています。</p> <p>新ガイダンスの下で回収可能性が高くないと結論付けた企業は、(1) 対価のほぼすべてを回収していない場合、および、(2) 顧客に対して財またはサービスの移転を継続している場合、受け取った現金について収益を認識することはできません。</p>		

設例 1—契約のポートフォリオについての回収可能性の評価

事例: Wholesaler 社は、類似する契約の下で、多数の顧客にインターネットのルーターを販売しています。Wholesaler 社は、新規顧客の受入れ前に、顧客が支払うべき金額について支払う可能性が高いことを保証するよう設計された、顧客受入手続きおよび信用審査手続きを実施します。Wholesaler 社は、顧客受入要件を満たさない新規顧客を受け入れません。

20X8 年 1 月、Wholesaler 社は合計 100,000 ドルの対価で、複数の顧客にルーターを引渡します。Wholesaler 社は、ルーターに対する支配は顧客に移転されており残存履行義務はないと結論付けています。Wholesaler 社は、所定の手続きに基づいて各顧客の回収可能性は高いと結論付けていますが、過去の経験によると、Wholesaler 社による平均回収額は請求額の 95%しかありません。Wholesaler 社は、過去の経験は将来の見込みを反映すると考えています。Wholesaler 社は、顧客からの全額支払いを求める意図があり、また、価格譲歩を提供する予定もありません。

Wholesaler 社はいくらの収益を認識しなければなりませんか。

分析: それぞれの顧客についての回収可能性は高いため、Wholesaler 社は、ルーターに対する支配を移転した時点で 100,000 ドルの収益を認識しなければなりません。Wholesaler 社は、回収可能性の閾値は満たされていると結論付けており、また価格譲歩を提供するつもりはないため、回収に関する同社の過去の経験は取引価格に影響しません。さらに Wholesaler 社は、関連する債権の減損について評価しなければなりません。

設例 2—過去に価格譲歩がある場合の回収可能性の評価

事例: Semiconductor 社は、単価 10 ドルで 100 個の半導体を顧客に販売する契約を締結しています。したがってこの契約価格の合計は 1,000 ドルです。Semiconductor 社は、顧客に価格譲歩を提供した経験があります。Semiconductor 社は、契約価格の 20%の価格譲歩を提供することを見積もっており、同社がこの取引において回収を見込んでいる合計額は 800 ドルになります。顧客とのこれまでの経験に基づき、Semiconductor 社は、800 ドルを回収する可能性は高いと結論付けています。前提として、契約を識別するその他の要件はすべて満たされています。

収益認識モデルのステップ 1 は達成され、有効な契約が存在しますか。

分析: はい。この契約の取引価格は 800 ドルであり、Semiconductor 社は、800 ドルの回収可能性は高いと結論付けているため、顧客との有効な契約を識別する要件は満たされています。Semiconductor 社は、報告期間ごとに、価格譲歩の見積額(変動対価)の再評価を継続し、価格譲歩の見積額の変更を取引価格の変更(収益)として認識します。

800 ドルが事後的に回収不能になった場合、Semiconductor 社は、関連する債権の減損について評価しなければなりません。

設例 3－回収可能性が高くない場合

事例: Equip 社は、3 年間の保守サービス付きの設備を合計 1,000 ドルの対価 (500 ドルを前払い、残りの 500 ドルを 3 年間の分割払い) で顧客に販売しています。契約開始時に、Equip 社は、支払期限の到来時に顧客には支払能力がなく、そのため対価の回収の可能性は高くないと判断します。Equip 社は、支払いを追求する意図があり、そして価格譲歩を提供する意図はありません。Equip 社は、契約開始時点で設備を引き渡し、顧客は契約初年度の末日において、400 ドルの一部支払いをします。Equip 社は、保守サービスの提供を継続しますが、残りの対価の回収可能性は高くないと結論付けます。

Equip 社は、受け取った 400 ドルの一部支払いについて収益を認識することはできますか。

分析: いいえ。Equip 社は、回収可能性が高くないと結論付けているため、受け取った一部の支払いについて収益を認識することはできません。そのため Equip 社は、契約を終了するか顧客に対する財またはサービスの移転を中止しない限り、顧客から受け取った現金について収益を認識することはできません。Equip 社は、各報告期間において引き続き回収可能性を再評価しなければなりません。Equip 社が事後的に回収可能性は高いと判断した場合には、5 ステップの収益モデルを適用し、そのモデルにしたがって収益を認識することになります。

契約変更

テクノロジー産業に属する企業が財またはサービスを追加的に提供するために契約を変更することは一般に行われることであり、そのような場合には、値引きして価格設定される可能性があります。例えば企業は、当初の取引において顧客に対して設備と保守サービスを販売し、その後、保守期間の延長のために契約を変更することがあります。通常、契約の両当事者が、書面、口頭、または当事者の取引慣行に基づくかのいずれかによりこの変更を承認した場合、既存の契約に対する変更は新ガイダンスによる契約の変更となります。また、既存の顧客と締結した新しい契約は、事実および状況に応じて既存の契約の変更とみなされる場合もあります。この決定には判断が必要となる場合があります。

新基準は、契約変更の会計処理に関する具体的なガイダンスを提供しています。契約変更は、独立した契約または現在の契約の一部のいずれかとして会計処理されます。この評価は、(1) 契約変更は別個の財およびサービスを追加しているか否か、(2) 別個の財およびサービスはその独立販売価格で価格設定されているかどうか、によって決まります。収益に関する PwC の会計ガイドは、契約の変更を新基準の下での契約変更として会計処理すべきか否かの評価に関する多くのガイダンスを提供しています。

提供中のサービスを更新または延長するためにサービス契約を修正する場合、追加されたサービスはしばしば別個のものになります。サービスが別個のものであり、また追加したサービスの価格が独立販売価格を反映する場合 (例えば、企業が新規顧客について発生する販売関連コストが発生しないために与える値引きなどの、特定の契約状況を反映するための適切な調整を含む)、このような契約変更は、独立した契約として会計処理されます。

サービスは別個のものであるものの追加のサービスの価格が独立販売価格を反映していない場合には、契約変更は将来に向かって会計処理されます。すなわち、当初の契約から生じる未認識の収益と契約変更から生じる追加の対価は結合され、既存の契約と契約変更の両方の未充足である残存履行義務に配分されます。



2. 履行義務の識別

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。例えば、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ことがあり、また、知的財産のライセンスを有するベンダーはライセンスに追加して専門的サービスを提供することがあります。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"> 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) 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 <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"> 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) 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) <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> <ol style="list-style-type: none"> 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 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 財またはサービスの依存性や相互関連性が高い 	<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"> 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 <p>予想される影響</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。</p> <p>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>

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、重要性の概念の適用を検討しなければなりません。

設例 4—ハードウェアおよび据付サービスの販売—独立した履行義務

事例: ベンダーは、顧客にハードウェアおよび据付サービスを提供する契約を締結しています。ベンダーは、常に据付サービスとハードウェアと一緒に販売していますが、据付は複雑なものではなく、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。

この取引は 1 つの履行義務で構成されていますか、それとも複数の履行義務で構成されていますか。

分析: ベンダーは、ハードウェアと据付サービスをそれぞれ独立した履行義務として会計処理しなければなりません。

ベンダーは、ハードウェアと据付サービスを別々に販売していません。そのため経営者は、顧客がこのハードウェアから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できるため、顧客は、(1) ハードウェアから単独で、および(2) 据付サービスをすでに受け取っているハードウェアと組み合わせることによって便益を得ることができます。この据付サービスは設備の重要な統合、修正またはカスタマイズではないことから、設備を移転するというベンダーの約束は、据付サービスを実施するというベンダーの約束から区分して識別可能です。したがって、設備と据付は別個のものであり、独立した履行義務として会計処理されます。

顧客は、契約上の要求事項がなければ、自分で据付を行うかまたは他の第三者を使って据付けることができるため、ベンダーが契約上、顧客にベンダーの据付サービスを使うことを要求している場合でも、この結論は変わらないでしょう。

ステップ 5 で説明しているように、ベンダーは、顧客にハードウェアの支配を移転した時点でハードウェアに配分された収益を認識しなければなりません。ベンダーは、据付サービスの履行義務が一定の期間にわたり充足されるか一時点で充足されるかを評価し、それに応じて配分された収益を認識しなければなりません。

設例 5—ハードウェアおよび据付サービスの販売—単一の履行義務

事例: ベンダーは、顧客にハードウェアと据付サービスを提供する契約を締結しています。また、ベンダーは、顧客に対して、ハードウェアの機能に不可欠であり、ハードウェアに組み込まれているソフトウェアのライセンスを提供しています。据付サービスは、ハードウェアを大幅にカスタマイズし、顧客の情報テクノロジー環境にハードウェアを統合する重要なサービスです。ベンダーだけが、この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。

この取引は、1 つの履行義務で構成されていますか、それとも複数の履行義務で構成されていますか。

分析: ベンダーは、ソフトウェアを組み込んだハードウェアと据付サービスを単一の履行義務として会計処理しなければなりません。

新しいガイダンスは、(1) 有形の財の一部を構成し、(2) その財の機能性と不可分であるライセンスは、契約で約束した他の財またはサービスと別個のものではない、と述べています。したがって、組み込まれたソフトウェアに対するライセンスは、ハードウェアと別個のものではありません。またベンダーは、ハードウェアと据付サービスを契約において結合された項目(カスタマイズされたハードウェア・システム)に統合するという重要なサービスも提供しています。したがって、ソフトウェアが組み込まれたハードウェアと据付サービスは、結合された項目のインプットであり、区分して識別可能ではありません。

一連の別個の財またはサービス

新しい基準には、現行の収益ガイダンスに存在しない「一連の財またはサービス」に関するガイダンスが含まれています。契約開始時に、契約が (1) ほぼ同一で、(2) 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を移転することを約束している場合、その契約は一連の別個の財またはサービスとして会計処理されます。次の要件の両方に該当する場合には、一連の財またはサービスは移転のパターンが同じです。

- 一連の別個の財またはサービスのそれぞれが、一定の期間にわたり充足される履行義務である
- 一連の別個の財またはサービスのそれぞれを顧客に移転する履行義務の完全な充足に向けての企業の進捗度の測定に、同一の方法が使用される。

契約における財またはサービスが上記の要件を満たすかどうかの評価には判断が求められます。要件が満たされる場合、財またはサービスは単一の履行義務に結合されます。しかし、経営者は、契約の変更の会計処理および変動対価の配分の際に、単一の履行義務ではなく一連の別個の財またはサービスのそれぞれについて検討しなければなりません。これらの概念は、PwC の収益に関する会計ガイダンスの中でより包括的に説明されています。

設例 6—一連の会計処理 -取引処理

事例: Transaction 社は、クレジットカード取引を処理する 2 年契約を顧客と締結しています。顧客は、Transaction 社のシステムを使ってすべての取引を処理する義務があります。しかし、最終的な取引量は不明です。Transaction 社は、その約束の性質は、一連の別個のものである毎月の処理サービスであると結論付けています。Transaction 社は、処理済みの取引当たり 0.03 ドルとして算出した手数料を毎月顧客に請求します。Transaction 社が請求する手数料は、契約全体を通して首尾一貫して価格設定されます。

Transaction 社はこの契約をどのように会計処理しなければなりませんか。

分析: Transaction 社は、この契約を一連の別個の財またはサービスとして、したがって単一の履行義務として会計処理しなければなりません。

Transaction 社は、取引が発生した時に当該取引を処理する準備ができています。顧客は、日次ベースで一貫した便益を受け取っていることから、顧客に対する日々のクレジットカード取引の処理サービスはほぼ同一です。

ステップ 4 で説明されているように、特定の要件が満たされる場合、Transaction 社は、一連の別個の財またはサービスに変動対価を配分しなければなりません。また、ステップ 5 の説明のように、変動する手数料はその期間に行われたサービスに関連していることから、Transaction 社は、各月で変動する月額の手数料を収益として認識すべきであると結論付ける可能性が高いでしょう。

重要な権利を顧客に提供するオプション

将来、顧客に無料または値引きして財またはサービスを提供するというオプションは、重要な権利である場合があります。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み込まれた約束です。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。

独立販売価格で追加の財またはサービスを購入するオプションは販売の提案であり、したがって重要な権利ではありません。顧客が現在の取引を締結した結果としてこのオプションを獲得したかどうかにかかわらず、重要な権利ではありません。将来において、現在の独立販売価格で追加の財またはサービスを購入するオプションは、価格が上昇すると見込まれている場合には重要な権利である可能性があります。これは顧客が現在の取引を締結した結果として、将来の財について、他者が支払わなければならないであろう価格に比べ、値引きを提案されていることになるからです。

このような概念は、PwC 会計ガイド「顧客との契約から生じる収益」でさらに包括的に解説されています。

設例 7—顧客のオプション—追加のサーバーの値引き

事例: Technology 社は、1,000ドルでサーバーを販売する契約を締結しています。顧客が年度末までに追加のサーバーを購入する場合、Technology 社は、30%の値引きを与えることを顧客に約束しています。Technology 社は、通常、販売量を増やすための販売促進の提案として、年度末まですべての顧客に対して 10%の値引きを提供しています。

分析: Technology 社は、追加の値引きを提供する約束を重要な権利として会計処理しなければなりません。したがって、これは、独立した履行義務であり、Technology 社は、取引価格の一部を重要な権利に配分しなければなりません。

すべての顧客が同じ期間内でサーバーの 10%値引きを受け取るようになるため、重要な権利の独立販売価格は、契約で提案されている 20%上乗せした値引き(すなわち、この顧客に対しては 30%、他の顧客に対しては 10%の値引き)に基づくはずで、さらに Technology 社は、この独立販売価格を顧客がこのオプションを行使する可能性について調整しなければなりません。重要な権利に配分された取引価格の金額は、サーバーが追加購入されたときまたはオプションの期限が切れたときに、収益として認識されます。



3. 取引価格の決定

取引価格は、ベンダーが契約における履行義務の充足と交換に権利を得ると見込んでいる対価です。取引価格の決定は、契約価格が固定されている場合は簡単ですが、対価に変動部分が含まれる契約の場合はより複雑になります。変動する対価には、値引き、リベート、価格譲歩、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナスおよびロイヤリティが含まれますが、これらに限定はされません。さらに、ステップ 1(契約の識別)で説明されているように、経営者は、顧客から回収しない金額が回収可能性の問題によるものか(すなわち、モデルのステップ 1)、あるいは変動対価による価格譲歩によるものか(すなわち、モデルのステップ 3)を判定するために、判断を用いる必要があります。これは、契約の事実および状況に依拠することになります。

取引価格を算定するために、経営者は権利を得ると見込んでいる対価を見積もります。変動対価は、将来に収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)範囲でのみ、取引価格の見積りに含まれます。US GAAP の下での「probable」と IFRS の下での「highly probable」は通常、同じ意味を有している(約 75-80%の可能性)と解釈されます。顧客に支払われる対価、返品権、現金以外の対価、および重大な金融要素は、取引価格を算定する際に考慮すべきその他の重要な概念です。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>取引価格は、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の金額です。取引価格には、期待値アプローチ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金額の見積りが含まれます。</p> <p>取引価格に含まれる変動対価は、制限の対象となります。収益認識は、重大な収益の戻入れが発生しない範囲で履行義務が充足される場合に制限されます。企業は、将来における履行義務について、認識した収益の累計額の重大な下方修正とならない可能性が非常に高い（US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」）場合に、当該目的を満たします。</p>	<p>収益認識を開始するためには、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。複数要素契約について、引渡対象物に配分される収益も「条件付収益キャップ」の対象になります（すなわち、配分される収益は、将来の引渡対象物に左右されない金額に制限されます）。</p> <p>条件付収益は、一般的に、不確実性が解消されるまで認識されません。蓋然性の評価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>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、資産が交換される、または、負債が決済される価額です。</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と仮定して、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、変動対価に関連する収益は認識されます。</p>
<p>経営者は、重大な収益の戻入れとならない変動対価の部分（すなわち、「最低金額」）があるかどうかを判断し、取引価格に含める必要があります。</p> <p>経営者は、受け取ると見込んでいる変動対価の見積りの最低金額を含め、この取引価格の見積りを各報告期間に再評価する必要があります。</p>	<p>予想される影響</p> <p>変動対価のガイダンスは、現行のガイダンスと比較した場合、認識の時点に著しく影響を与える可能性があります。テクノロジー企業は、最先端の製品を顧客に導入することに注力するため、マイルストーン支払、違約金を伴うサービスレベルの保証および返金権といった、変動する金額を含む契約を締結することがよくあります。取引価格に含めるべき変動対価の金額を決定する際に判断が必要になりますが、テクノロジー企業は、多くの状況において現在よりも早期に収益を認識する可能性があります。</p>	

設例 8－変動対価－業績ボーナス

事例: 受注製造業者は、資産を 100,000 ドルで建設する契約を顧客と締結しています。この契約には完成の時期に基づいて支払われる 50,000 ドルの業績ボーナスが含まれており、完成があらかじめ合意した完成日より遅れる場合は、このボーナスの金額は毎週 10%減額されます。経営者は、同様の契約に関連する業務経験に基づき、予定通りに完成する可能性が 60%、1 週間遅れてプロジェクトが完成する可能性が 30%、2 週間遅れる可能性を 10%と見積もっています。

受注製造業者は、取引価格にいくらの業績ボーナスを含めるべきでしょうか。

分析: 経営者は、この業績ボーナスの見積りに際して、最も可能性が高い金額とする方法が最も状況を反映したアプローチであると結論付けています。経営者は、少なくとも 45,000 ドル（満額 50,000 ドルの 90%:1 週間遅れたときに稼得するボーナスの金額）を達成する可能性が 90%あるため、この金額を取引価格に含めるべきであると考えています。したがって、この金額を取引価格に含めることは、収益の重大な戻入れとならない可能性が非常に高い（US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」）という要件を満たします。経営者は、この見積りを各報告日時点で見直さなくてはなりません。

顧客に支払われる対価

企業は、顧客に対価を支払う、または支払うことが見込まれる場合があります。支払われる対価は、リベートか前払いのいずれかの形式による現金、あるいは、信用または顧客の企業に対する債務金額を減額するその他のインセンティブの可能性があり、顧客への支払が株式の形式である可能性もあります。

経営者は、顧客に対する支払が収益取引と同時に発生しない場合であっても、その顧客への支払が収益契約に関連しているかどうかを検討しなければなりません。そのような支払いは、たとえ支払時期が同じでなくても、収益契約に経済的に関連している場合があります。例えば、この支払いが顧客との契約における取引価格の変更を表している場合があります。そのため経営者は、収益契約と経済的に関連している顧客に対する支払いを識別するために、判断を用いる必要があります。

この分析における重要なステップは、契約における顧客の識別です。経営者は、顧客に対して直接行われた支払、その顧客から企業の財またはサービスを購入した別の当事者（すなわち、販売網における顧客の顧客）に対する支払、および企業とその顧客間の契約に従い顧客を代理して行われた別の当事者に対する支払いを会計処理する必要があります。

顧客に支払われる対価は、顧客から受け取った別個の財またはサービスに対する支払いでない限り、契約の取引価格の減額として計上され、その結果、認識済みの収益の金額を減額します。支払いが別個の財またはサービスに対するものである場合、企業がサプライヤーからの他の購入を会計処理する方法と同じ方法で会計処理されます。支払いが顧客から受け取った別個の財またはサービスに対するものかどうかの決定には判断が必要になります。顧客が通常販売している商品を企業が購入している場合、企業は別個の財またはサービスに対して顧客に支払っている可能性があります。

また経営者は、顧客からの別個の財またはサービスに対して支払う対価が、当該財またはサービスの公正価値を超過しているかどうかを評価する必要があります。公正価値を超過して支払われた対価は、取引価格の減額となります。一部の状況において、顧客から受け取った別個の財またはサービスの公正価値を決定することが難しい場合があります。受け取った財またはサービスの公正価値を決定することができない企業は、顧客に提供した値引きである支払部分を決定することができないために、顧客に支払った、または支払い可能な対価の全体を取引価格の減額として会計処理しなければなりません。

返品権

返品権は、顧客が最終的に支払うことになる料金の総額に影響を及ぼすことから、変動対価の 1 つとみなされます。返品権が存在する場合の収益の認識は、変動対価に関するガイダンスに基づき、収益の累計額の重大な戻入れが発生しない可能性が非常に高い (US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」) 範囲で行われます。そのため収益は、返品が見込まれる商品について認識されません。顧客への返金の見積額について負債が認識され、返金の見積額の変動について見直しが行われます。

資産および販売コストに対応する調整は、返金負債の決済時に顧客から財を回収する権利について認識されますが、それは元の財のコスト (すなわち、棚卸資産の帳簿価額) からそれらの商品を回収するための見積りコストを控除して当初測定されます。減損の兆候が存在する場合には、当該資産の減損について評価します。

特に、変動対価のガイダンスに基づき最低金額を計上する根拠となる返品に上限がある場合など、企業が、返品を見積ることが出来ないために現在の US GAAP の下で収益の全額を繰り延べている場合、収益を認識する時期が変更される可能性があります。また、貸借対照表の表示についても変更となる可能性があります。新しいガイダンスの下では、貸借対照表に返品義務と返品される財に対する権利に係る資産の両方が反映されますが、企業は現在、これらを区分表示していない可能性があります。

設例 9—返品権のある商品の販売

事例: ベンダーが再販業者である顧客に対して 10,000 台のゲーム機を販売し、同日に発送します。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ことができます。過去の経験により、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。

ベンダーは返品権をどのように会計処理しなければならないでしょうか。

分析: ベンダーは、返品が見込まれるゲーム機(つまり、10 パーセント分である 1000 台)について収益を認識してはなりません。ベンダーは、1,000 台のゲーム機について返金負債を計上し、返品が見込まれるゲーム機に対する権利について資産を計上しなければなりません。当該資産はゲーム機の取得原価で計上します。ベンダーは、返金負債と関連する資産は、実際の返品が生じるまで、または返品権が失効するまで認識を中止することはできません(ただし、ベンダーは、一定の期間にわたり返品の見積りを変更する際には当該金額を調整する必要があります)。当該資産が認識中止されるまで、当該資産の減損を評価する必要があります。

ベンダーが返品されないと考える 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、ベンダーが収益の累計額の重大な戻入の対象とならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」と結論付けたとみなし、収益として計上されます。

現金以外の対価

顧客から受け取った現金以外の対価は、公正価値で測定し、取引価格に含める必要があります。しかし、測定日は US GAAP と IFRS とで異なる場合があります。ASC 606 は、現金以外の対価の測定日は、収益認識モデルのステップ 1 の要件が満たされる日である契約開始日であると規定しています。契約開始後の現金以外の対価の公正価値の変動は、収益から除外されます。IFRS 第 15 号には現金以外の対価の測定日に関する具体的なガイダンスは含まれておらず、したがって、異なるアプローチが容認される場合があります。また、経営者は、現金以外の対価に対する権利のある契約に組み込みデリバティブが含まれているかどうかを決定するために、デリバティブ金融商品に関する会計ガイダンスを検討しなければなりません。

重大な金融要素

テクノロジー企業は、延長された支払期間など、重大な金融要素の会計上の影響についても認識しておかなければなりません。顧客から対価を受け取った時期と企業の履行の時期が違う場合、契約に重大な金融要素が存在する場合があります。

新基準は、契約が重大な金融要素を含んでいる場合、金利収益または金利費用に帰属させ、収益から区分して(金利収益または金利費用として)認識することを企業に要求しています。しかし、実務上の便法として、支払いと履行のタイミングの差が 1 年以内である場合には、企業は、重大な金融要素を会計処理する必要はありません。

経営者は、支払条件に重大な金融要素が反映されているかどうか、または支払と履行のタイミングの差が金融以外の理由によって生じたものかどうかを決定しなければなりません。たとえば、両当事者の意図が資金を提供することではなく、特定の製品またはサービスに対する権利を確保すること、または、契約に規定されている通りに売手が履行するよう保証することである場合があります。



4. 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ことがよくあります。新基準の下でテクノロジー企業は、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。値引きまたは変動対価が、1 つまたは複数ではあるが全部ではない履行義務に特に関連している場合、特定の例外規定があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>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、独立した履行義務に配分されます。企業は、独立で販売されていない項目について、その独立販売価格を見積る必要があります。</p> <p>財またはサービスの販売価格の変動性が非常に高い場合または不確実である場合に、独立販売価格を見積もる方法として残余アプローチが用いられることがあります。</p> <p>変動対価または値引きは、契約におけるすべてではなく 1 つまたは複数の履行義務のみに影響する可能性があります。以下の要件の両方が満たされる場合に、変動対価は特定の履行義務に配分されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 変動対価の条件が、企業が履行義務を充足するか、または別個の財またはサービスを移転するための努力(あるいは履行義務の充足または別個の財またはサービスの移転の特定の結果)に個別に関連している その結果が、配分の目的と合致している <p>値引きは、以下の要件のすべてが満たされる場合に、特定の履行義務に配分されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業は通常、別個の財またはサービスのそれぞれを単独で販売している 企業は通常、別個の財またはサービスの一部の束を値引きして独立して販売している 別個の財またはサービスの束に帰属する値引きは、契約における値引きとほぼ同額であり、観察可能な証拠が値引きは当該履行義務に帰属することを裏付けている 	<p>契約における対価は、独立販売価格に基づいて取引の要素に配分されます。(ソフトウェア会社に関連する場合を除き)残存価値法を用いることはできません。</p> <p>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ず(「条件付収益キャップ」)。</p> <p>予想される影響</p> <p>基本的な配分原則は新ガイダンスにおいても変更されていません。ただし、以下のとおり、配分に影響を与える可能性のある 3 つの差異があります。</p> <ul style="list-style-type: none"> 現行の US GAAP の下で、複数要素契約において引渡済の単位に配分される金額は、追加の単位の引渡に左右されない金額、またはその他の特定の履行の条件を満たしている金額に制限されている。新収益基準の下では、変動対価が制限される可能性はあるが、条件付の収益キャップはない。 企業は、特定の要件が満たされる場合、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。 新基準の下で、財またはサービスの販売価格の変動性が非常に高いまたは不確実である場合のみに、残余アプローチを用いなければならない。このアプローチを用いる前に、経営者は最初に、他の方法が独立販売価格の見積りの合理的な基礎を提供するか否かを検討しなければならない。 	<p>対価は、通常、公正価値またはコストに合理的な利益マージンを上乗せした金額の比率で、契約における個別の要素に配分されます。残余アプローチまたは逆残余アプローチも用いることができます。</p>

設例 10－取引価格の配分

事例: Technology 社は、顧客である Network 社と、サーバー100台(同時に引渡し)、ネットワーク・モニタリング・ソフト、据付サービス、および契約後のサポートサービス(PCS)についての独立した履行義務を含む契約を、固定価格 10 百万ドルで締結しています。Technology 社は、サーバーの性能に関連する特定の業績ボーナスを達成する場合、今後 2 年間の間に年 500,000 ドルを追加で稼得することができます。Technology 社は同様の契約の経験に基づき、これを達成すると見込んでいます。この種類のボーナスは、Technology 社の他のサーバーのみを扱う取引で一般的に行われています。Technology 社は、履行義務の独立販売価格は以下のとおりであると結論付けています。

履行義務	独立販売価格
サーバー100台	10百万ドル
据付けサービス	500,000ドル
ソフトウェア・ライセンス	2.5百万ドル
PCS	1.125 百万ドル
合計	14.125百万ドル

Technology 社は、それぞれの履行義務に取引価格をどのように配分しなければなりませんか。

分析: 取引価格の合計には 10 百万ドルの固定対価と、1 百万ドルと見積られた変動対価の合計 11 百万ドルが含まれています。Technology 社は、独立販売価格の比率に基づき、すべての履行義務に 10 百万ドルの固定の対価を配分します。

しかし、変動対価は、サーバーの性能のみに関連するものであるため、経営者は、変動対価をサーバーに直接的に配分することが新基準の配分の目的に整合すると結論付けました(すなわち、サーバーに直接配分される変動対価は、Technology 社が顧客へのサーバー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描写する)。その結果、8.08 百万ドル($(10,000,000 \text{ドル} \times 70.8\%) + 1,000,000 \text{ドル}$)が、サーバーに配分され、据付けに 350 千ドル、ソフトウェア・ライセンスに 1.77 百万ドル、PCS に 800 千ドルが配分されることになります。

変動対価を 1 つの履行義務だけに配分する要件が満たされない場合(すなわち、契約条件が履行義務に具体的に関係していない、または結果が配分の目的と整合しない場合)、11 百万ドルの見積取引価格は、それぞれの履行義務の比率に基づいて全ての履行義務に配分されることになります。



5. 収益の認識

テクノロジー企業は、サービス(据付けまたはカスタマイズ)と財(ソフトウェアまたはハードウェア製品)の販売を含む契約を締結することがよくあります。ソフトウェア、ハードウェア、およびサービスは、数カ月から数年にわたる複数の期間にわたって引き渡される可能性があります。約束した財またはサービスの「支配」が顧客に移転された時に履行義務は充足され、収益が認識されます。顧客が(1)財またはサービスの使用を指図する、および(2)当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを得る能力がある場合、顧客は財またはサービスの支配を獲得します。「資産の使用を指図する」能力とは、顧客が資産を利用する、他の企業がその活動に資産を利用することを認める、または他の企業による当該資産の利用を制限する顧客の権利を指します。経営者は、主に顧客の観点から支配の移転を評価しなければならず、これにより、財またはサービスの支配が顧客に移転していない活動について収益が認識されるリスクを減らすことになります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>一定の期間にわたる収益認識</p> <p>以下の要件のいずれかを満たす場合、企業は一定の期間にわたり財またはサービスの支配を移転しており、したがって、履行義務を充足し、一定の期間にわたり収益を認識します。</p> <p>a. 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る。</p> <p>b. 企業の履行が、資産を創出するか増加させ、顧客が当該資産の創出または増価につれて支配する。</p> <p>c. 企業の履行が、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ついて支払を受ける権利を有している。</p> <p>一時点における収益認識</p> <p>一定の期間にわたり充足される履行義務の要件のいずれも満たさない場合、履行義務は一時点で充足されます。履行義務が一時点で充足される場合の支配の移転の指標には、以下が含まれます。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 企業が資産に対する支払を受け取る権利を有している ● 顧客が資産の法的所有権を有している 	<p>通常、収益は、取引の説得力ある証拠が存在し、引渡が発生したかまたはサービスが提供され、価格が固定または決定可能であり、回収可能性が合理的に確実になった時点で認識されます。</p> <p>建設または特定の製造契約のガイダンスに含まれていないサービス契約について、収益は、履行比例モデルまたは履行完了モデルを使用して認識します。</p> <p>建設または特定の製造契約のガイダンスに含まれるサービス契約の収益は、信頼できる見積りが入手可能な場合には工事進行基準を用いて認識されます。</p> <p>信頼できる見積りを行うことが出来ない場合で、契約に損失が発生しないという保証がある場合(例えば、契約の範囲が明確に定義されていないが、契約が全体的な損失から保護されている場合は、より詳細な見積りを行うことができるまで、ゼロ・マージンに基づく工事進行基準が用いられます。</p> <p>信頼できる見積りを行うことができない場合には、工事完成基準が要求されます。</p>	<p>以下の条件が充足される場合、引渡時点で収益認識を行います。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 所有に伴うリスクと経済価値が移転している ● 売手は、通常の所有に関連する範囲の管理上の関与を維持しておらず、また有効な支配も維持していない ● 収益の金額は、信頼性を持って測定できる ● 経済的便益が顧客に流入する可能性が高い ● 発生した費用は、信頼性を持って測定できる
		<p>予想される影響</p> <p>現行ガイダンスの下でカスタマイズされた製品を製造し、一時点で収益を認識している企業は、その製品が他に転用できるかどうか、また現在までに完了した履行について支払を受ける権利を有しているかどうかを含め新しい要件を評価する必要があります。このような企業は潜在的に、現行ガイダンスの下での一時点での認識から、要件が満たされた場合の一定期間にわたる認識へと変更する可能性があります。</p> <p>一時点での契約の収益認識のタイミングは、一部の企業にとっては、支配の移転ではなくリスクおよび経済便益の移転に焦点を合わせた現行ガイダンスからの変更となる(認識時期が早まる)可能性があります。リスクおよび経済便益の移転は、新ガイダンスの下で支配が移転されたかどうかの指標の1つですが、企業は他の指標も検討する必要があります。</p>

流通業者への販売

現行ガイダンスの下での「セルスルー・アプローチ」は、ディーラーまたは流通業者が関与する契約で一般的に行われており、その場合、所有に伴うリスクおよび経済便益が最終顧客に移転された時点で収益を認識します。新基準がセルスルー・アプローチに与える影響は、契約条件やセルスルー会計が適用されてきた理由に応じて異なります。現在セルスルー・アプローチを適用しているテクノロジー企業は、新しい収益認識の要件に基づいてセルスルー・アプローチを適用する適切性を再評価しなければなりません。

契約の条件に返品権またはその他の価格保護条項が含まれている場合であっても、新基準の下では、顧客が製品の支配を獲得した時に収益を認識します。リスクおよび経済便益の移転は、支配が移転されているかどうかの指標の 1 つですが、企業は追加の指標も検討する必要があります。したがって、新収益基準の下では収益の認識が早まる可能性があります。例えば、流通業者が製品を物理的に所有しており、製品の使用を指図することができ、製品について売手に対する支払いの義務が生じる場合、売手がリスクおよび経済便益を保持している場合であっても、または最終価格が不確定であっても、製品の支配は流通業者に移転している可能性があります。企業は、製品を返品するよう流通業者に要求することができる(すなわち、コール権を有している)場合、支配が流通業者に移転していない可能性が高くなります。

また、多くの流通業者は過少資本であるため、企業は、回収の可能性が高いかどうかを評価する要求事項(ステップ 1)の影響も検討する必要があります。

設例 11 – 継続的な関与を伴う流通業者への製品の販売

事例: 製造業者は、最終的な顧客に自社製品を供給する目的で、流通業者のネットワークを利用しています。流通業者は、製品の所有権を獲得しますが、契約期間の終了時に売れ残りの製品を返品することがあります。製品が最終顧客に販売された時点で、製造業者のその製品に関連する義務は消滅し、流通業者のその製品に関連する返品権も消滅します。製品の複雑性、および、最終顧客が最終製品の中に製品を組み込む方法がさまざまであるため、製造業者は、流通業者の訪問販売にエンジニアを派遣するなどの技術的な販売サポートを提供することにより、流通業者を支援します。

製造業者はいつ収益を認識するべきでしょうか。

分析: 製造業者は、製品の支配が顧客(流通業者)に移転した時点で収益を認識しなければなりません。したがって製造業者は、法的所有権、リスクおよび経済便益の移転などの指標に基づき、支配が移転する時点进行评估しなければなりません。

また製造業者は、販売サポートを提供する独立した履行義務が存在するかどうかを検討しなければなりません。製品の販売および販売サポートが独立した履行義務であることを前提に、製造業者は、以下を行わなければなりません。

- 予想される返品を考慮し、また対価の回収可能性が高いと仮定して、製品の支配が流通業者に移転した時点で、製品に配分された収益を認識する。
- サポートが提供される一定の期間にわたり販売サポート義務に配分された収益を認識する。

設例 12 – 価格保護条項が付された製品の流通業者への販売

事例: 製造業者は、自社の流通網で製品を販売しています。製造業者は、流通業者との販売契約の中で、今後 6 カ月間、流通業者に請求する価格と顧客に提示する最低金額との差額を流通提携先に払い戻すことによって、価格保護を提供しています。

製造業者はいつ収益を認識するべきでしょうか。

分析: 製造業者は、製品の支配が流通業者に移転した時点で収益を認識しなければなりません。価格保護条項は、変動対価を生み出します。製造業者は、期待値アプローチまたは最も発生する可能性の高い金額アプローチのいずれかの、状況をより良く反映できる方を用いて取引価格を見積らなければなりません。

ステップ 3 で説明されるように、変動対価の見積りは、戻入とならない可能性が非常に高い(US GAAP では「probable」、IFRS では「highly probable」)金額までに制限されています。製造業者は、重大な収益の戻入れとならない変動対価部分(すなわち、最低金額)があるかどうかを決定する必要があります。製造業者に類似する取引の経験があり、価格保護条項から見込まれる影響を考慮して取引価格を見積もることができる場合には、現行実務に比べて収益認識の時期が早まる可能性があります。

「請求する権利」の実務上の便法

実務上の便法として、経営者は、顧客への請求金額が企業の現在までに完了している履行の顧客にとっての価値に直接対応している場合、その金額に基づいて収益を認識することを選択できます。そのような評価には判断が必要になります。すなわち、経営者は、交渉済みの支払計画があることをもって、判断することなく、請求金額が顧客に移転した価値を表すものとみなすべきではありません。企業は、財またはサービスの市場価格または独立販売価格を顧客にとっての価値の証拠として考えることができますが、請求金額が顧客に移転された価値に直接対応していることを証明するために、その他の証拠を使用することもできます。

請求する権利の実務上の便法は、進捗度の測定値として描写されますが、これは収益認識モデルの重大な部分を無視することを実質的に認めるものです。企業が実務上の便法を選択する場合、通常、取引価格の決定、取引価格の配分、または進捗度の測定の選択を行う必要はありません。請求する権利の実務上の便法を選択する企業は、契約における残りの履行義務に関する特定の開示を行わない選択もできます。

設例 13－請求する権利の実務上の便法

事例: Technology 社が 3 年間にわたりホスティング・サービスを提供する契約を顧客と締結しています。契約の料金は、一定の期間にわたり、契約開始時のホスティング・サービスの将来市場価格に相当する金額が増加します。

Technology 社が請求する権利の実務上の便法を適用するのは適切でしょうか。

分析: 各請求期間に請求した料金が企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応したものであると結論づける場合、Technology 社は、請求する権利の実務上の便法を適用することができます。この結論は、料金が将来の市場価格に相当する金額分増加するという事実によって裏付けられる可能性が高いでしょう。さらに、ユーザー数の増加またはホストするデータ量の増加による一定の期間にわたる料金の増加は、請求金額が顧客にとっての価値に直接対応していることを示す証拠にもなります。

設例 14－請求する権利の実務上の便法

事例: Payroll 社は、5 年間にわたり毎月給与計算サービスを提供する契約を顧客と締結しています。契約の請求スケジュールでは、契約期間の前半部分の支払額は少なく、契約の後半の支払額が多くなるよう予定されています。顧客の現在のキャッシュ・フローには制約があるので、請求スケジュールは、契約の初期段階において顧客により高い流動性を提供するために段階的に増加することになっています。Payroll 社は、契約全体にわたり同一のサービスを提供しますが、請求スケジュールの増額に合わせてサービスの市場価格が増加することは見込まれていません。

Payroll 社が請求する権利の実務上の便法を適用することは適切でしょうか。

分析: いいえ。請求金額が企業の履行の顧客にとっての価値に直接対応していないため、請求する権利の実務上の便法を適用することは適切でないでしょう。契約における料金増加は、顧客により高い流動性を提供するために交渉されたものであり、企業の履行の顧客にとっての価値に関係しません。

コンサルティングおよび製造サービス契約

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、ならびに統制およびシステムの信頼性などのコンサルティング・サービスや製造サービスを提供しています。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異なります。

経営者は、履行義務が一時点で充足されるのか、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、新基準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。多くのサービスの実務に重要な変更はないと見込まれますが、現行基準の下で最終引渡の一時点で収益が認識されている一部の製品については、新しい基準の下で一定の期間にわたり認識されることになる可能性があります。経営者は、資産が他に転用できるか否か、契約条件が現在までに完了している履行について対価の支払いを受ける権利を提供するか否かを評価するために、判断を用いる必要があります。

一定の期間にわたり充足される履行義務について、企業は、顧客への支配の移転を最も良く描写する進捗度の測定方法を用います。これは、アウトプット法またはインプット法である可能性があります。

設例 15—コンサルティング・サービス—一定の期間にわたり充足される履行義務

事例: コンピューター・コンサルタントが、どのソフトウェアパッケージが顧客のニーズを最も良く満たすかについて顧客が判断するのを支援するため、当該顧客のソフトウェアの利用量を 3 カ月間にわたって追跡する固定金額の契約を締結しています。コンピューター・コンサルタントは月次で調査結果を提出し(顧客が要請する場合はより頻繁に)、3 カ月の契約期間の終了時には調査結果のサマリー・レポートを提出する予定です。顧客はコンピューター・コンサルタントに月次で 2,000 ドルを支払います。顧客は、契約期間中、顧客が指定するシステムの利用に調査の重点を置くようコンピューター・コンサルタントを指図することができます。

コンピューター・コンサルタントは、当該取引の収益をどのように認識すべきでしょうか。

分析: コンピューター・コンサルタントは、サービスの提供を行う期間にわたり収益を認識しなければなりません。顧客は、要請した時はいつでも調査結果を受け取ることができるため、3 カ月の契約期間中に履行されたコンサルティング・サービスからの便益を履行と同時に受け取ります。他のベンダーが、残存する履行義務を充足するために、現在までに完了した作業を大幅にやり直す必要はありません。

設例 16—特殊設備の販売—一定の期間にわたり充足される履行義務

事例: 受注製造業者は、高度にカスタマイズされた設備の製造について顧客と 6 カ月間の固定金額の契約を締結しています。設備の権利は、6 カ月間の契約期間終了後に顧客に移転されます。顧客が、受注製造業者の不履行以外の理由により契約を解除する場合、受注製造業者には、現在までの仕掛作業について、コストに利益マージンを加算した支払いを受け取る権利があります。

受注製造業者は、この取引の収益をどのように認識すべきでしょうか。

分析: 受注製造業者は、設備の製造期間にわたり収益を認識しなければなりません。設備が高度にカスタマイズされたものである場合、受注製造業者の履行により、受注製造業者が他に転用できない資産が創出されます。また受注製造業者は、現在までに完了した履行について顧客から支払いを受ける強制可能な権利を有しています。したがって、履行義務は一定の期間にわたる収益認識の要件を満たしています。

知的財産のライセンス

知的財産のライセンスには、特に、ソフトウェアおよび技術、メディアおよびエンタテインメントの権利、フランチャイズ、特許権、商標権、および著作権などが含まれます。また、これらの契約には、継続的なサポート、専門サービスなどの他の義務が含まれることがよくあります。ライセンスはさまざまな特徴および経済的特性を含んでおり、それによりライセンスが提供する権利に著しい相違が生じている可能性があります。契約の期間は、恒久的な場合もあれば、期間が限定されている場合もあります。

企業は、ライセンスが契約におけるその他の財またはサービスと別個のものであるかどうかを決定するために、まず、履行義務の識別のためのガイダンスを検討しなければなりません。別個のものでないライセンスについて、企業は、契約におけるその他の財およびサービスとそのライセンスを結合し、結合された履行義務の充足時点で収益を認識します。

US GAAP と IFRS の間にはライセンスに関するガイダンスに差異があります。例えば、IFRS 第 15 号では、知的財産を、機能的または象徴的のいずれかに定義していません。かわりに、IFRS の下でのライセンスの性質は、企業の活動が知的財産を大幅に変更するものかどうかによって決定されます。2 つの基準を適用する結果は近いものになると見込まれますが、結果が異なる可能性のある事実パターンもあるかもしれません。

US GAAP と IFRS の両基準には、知的財産のライセンスから売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの認識に関する例外規定が含まれています。売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティからの収益は、(1) 顧客の事後的な売上または使用が発生する時点、あるいは、(2) 売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの一部もしくは全部が配分された履行義務が充足されるかまたは部分的に充足されるか、のいずれか遅い時点まで認識されません。この例外規定は、契約が知的財産のライセンスならびにその他の財およびサービスの両方に対するロイヤルティを含んでおり、ライセンスが、ロイヤルティが関連する「支配的な」項目である場合にも適用されます。しかし、この例外規定は、知的財産そのものの完全な売却には適用されません。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>ライセンスが別個のものである場合、企業は、いつ収益を認識するかを決定するためにライセンスの性質を検討しなければなりません。新基準は、(1) 知的財産にアクセスする権利、および、(2) 知的財産を使用する権利の2種類の知的財産のライセンスを識別しています。</p> <p>知的財産を使用する権利</p> <p>知的財産を使用する権利を提供するライセンスは、一時点で充足される履行義務です。</p> <p>知的財産にアクセスする権利</p> <p>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は、一定の期間にわたって充足される履行義務です。</p>	<p>ソフトウェアのライセンス以外のライセンスに関する収益認識について、明確なガイダンスはありません。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>例えば、ライセンシーが一定期間にわたって技術を使用する権利を有している場合、収益はリース・モデルの類推適用によって、契約の期間にわたり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同様、前倒しで収益を認識する可能性があります。</p>	<p>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リティは、契約の実質に従って認識されます。これは、例えば、ライセンシーが一定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、契約期間にわたり定額法で認識されます。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>取消不能の契約の下で、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、ライセンシーがそれらの権利を自由に使用でき、かつ、ライセンサーが履行すべき残りの義務がない場合、実質的に販売となります。</p>
<p>ASC 606 は、この評価を支援するため (1) 機能的、(2) 象徴的という2つのカテゴリーのライセンスを定義しています。</p> <p>機能的な知的財産 (US GAAP)</p> <p>機能的な知的財産には、ソフトウェア、薬物構造式または化合物、および完成したメディア・コンテンツなどが含まれます。機能的な知的財産のライセンスは、以下の要件の両方が満たされない限り、ライセンスの付与時点に存在する企業の知的財産を使用する権利を与えるものです。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 約束した財またはサービスを顧客に移転しない企業活動の結果として、ライセンス期間中に知的財産の機能性が実質的に変化することが見込まれる場合 ● 顧客が、契約上または実務上、アップデートされた知的財産の使用を要求される場合 <p>象徴的な知的財産 (US GAAP)</p> <p>象徴的な知的財産は、機能的な知的財産以外のものです。象徴的な知的財産には、ブランド、ロゴ、チーム名称、およびフランチャイズ権などが含まれます。象徴的な知的財産は、企業の義務が一定の期間にわたり知的財産を支持または維持することであるため、知的財産にアクセスするための権利です。</p>	<p>予想される影響</p> <p>新基準は、ライセンスから生じる収益を一時点で認識すべきか一定の期間にわたって認識すべきかを決定するための具体的なガイダンスを提供しています。ライセンスが永久ライセンスか期間限定のライセンスかはこの結論に影響しません。したがって、新基準の下での分析は、企業の現在の会計上の結論次第では現行基準と異なる収益認識時期をもたらす可能性があります。</p> <p>売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティ形式による知的財産のライセンスについて、企業は、通常、ロイヤリティを受け取るまで収益を認識していないため、新しいガイダンスにおける例外規定は、現在と同様の会計上の結果をもたらす可能性があります。しかし、新ガイダンスでは、認識する期間は売上または使用が発生した期間でなければならないと規定されています。その結果、顧客からの情報を遅れて入手している場合、企業は、顧客からデータを受け取る前に売上高または使用量を見積もる必要があります。</p>	

設例 17—売上高ベースのロイヤルティを伴う知的財産のライセンス

事例: ベンダーは、前払手数料はなく、特許技術を組み入れた製品の将来の売上の1%のライセンス料で当該特許技術のライセンスを顧客に供与しています。ライセンス期間は、この特許の残存期間と同じ3年です。

ベンダーはこの取引における収益をどのように認識しなければならないでしょうか。

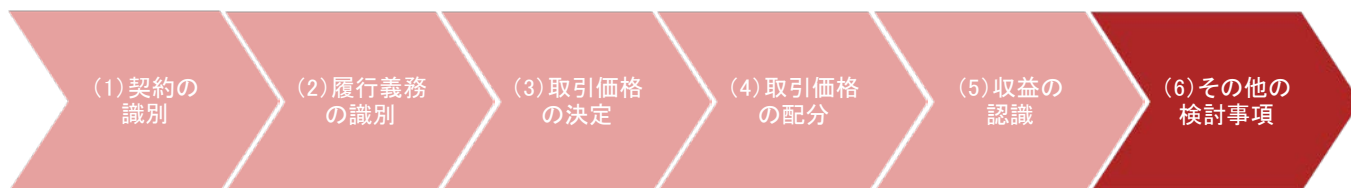
分析: 知的財産のライセンスによる売上高ベースのロイヤルティは、顧客の事後的な売上または使用が発生するまで認識できません。そのためベンダーは、顧客の売上が発生する期間に収益を認識します。顧客が、後日まで売上高を報告して来ない場合、ベンダーは、各報告期間に売上高を見積もる必要があります。

設例 18—売上高ベースのロイヤルティおよび最低価格保証を伴う知的財産のライセンス

事例: ベンダーが、前払手数料なしで、特許技術を組み込んだ製品の将来の売上の1%を支払うという条件で、当該特許技術のライセンスを顧客に供与しています。ライセンス期間は当該特許の残存期間と同じ3年です。ベンダーには、実際の売上高にかかわらず、毎年度末に5百万ドルの最低支払額を受け取る権利があります。ベンダーは、ライセンス期間の開始時点でライセンスの支配は移転すると結論付けています。またベンダーは、権利を有する対価を回収する可能性は高く、ライセンスの移転後にさらなる義務は残らないと結論付けています。

ベンダーはこの取引における収益をどのように認識しなければならないでしょうか。

分析: ベンダーは各年度末に5百万ドルの最低支払額を受け取る権利を有しているため、この対価の金額は変動するものではなく、ライセンスの支配が顧客に移転した時点(ライセンス期間の開始時点)で収益として認識しなければなりません。またベンダーは、最低支払額を3年の期間にわたって受け取ることから、契約に重大な金融要素が含まれているかどうかを評価しなければなりません。特定の年度における、最低支払額を超過するロイヤルティによる対価は、顧客の売上が発生する期間に認識します。



本人なのか代理人なのかの判定(総額表示か純額表示か)

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。

テクノロジー業界の契約では、しばしばこの検討が求められます。よくある例としては、インターネット広告、インターネット販売、バーチャル商品や携帯アプリ/ゲームの販売、旅行代理店またはチケット販売店を通じた売上、下請業者が契約上の義務の一部または全部を履行する場合の売上、ならびに第三者のサービス提供者が提供したサービスの売上などがあります。

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特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。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
<p>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、収益を総額表示しなければなりません。</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"> ● 企業は、約束の履行に対する主たる責任がある ● 企業は在庫リスクを有している ● 企業は、価格の設定において裁量権を有している <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>現行の US GAAP は、総額計上または純額計上のいずれがより適切なかを判定するための指標を提供しています。総額表示が適切であることを示す指標には、次のものがあります。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、契約における主たる債務者である ● 企業は一般的な在庫リスクを有している ● 企業は、価格の設定において裁量権を有している ● 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 ● 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 ● 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 ● 企業は、顧客の発注後または発送中に物理的な損失や在庫リスクを有している ● 企業は信用リスクを有している <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"> ● 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 ● 企業が稼得する金額は、固定である ● サプライヤーが、信用リスクを有している 	<p>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場合、企業は収益を純額表示します。</p> <p>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。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"> ● 財またはサービスを提供する主たる責任 ● 在庫リスク ● 価格を設定する際の裁量権 ● 信用リスク
<p style="text-align: center;">予想される影響</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。新基準は、企業が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企業に要求しており、その指標は支配の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>		

設例 19—本人なのか代理人なのかの判定:オンライン書店

事例: WebCo 社は、書籍を販売するウェブサイトを運営しています。WebCo 社は、Bookstore 社の書籍をオンラインで販売する契約を Bookstore 社と締結しています。WebCo 社のウェブサイトは、Bookstore 社と顧客との間の支払いを容易にします。Bookstore 社が販売価格を決定し、WebCo 社は販売価格の 5%相当の手数料を稼得します。Bookstore 社は直接顧客に書籍を発送しますが、顧客が商品に満足しない場合には WebCo 社にその書籍を返品します。WebCo 社は、顧客が書籍を返品した場合、ペナルティなしで Bookstore 社に書籍を返品する権利を有しています。

WebCo 社は、顧客への書籍の販売について、本人ですか、それとも代理人ですか。

分析: WebCo 社は、Bookstore 社の代理人として行動しており、Bookstore 社に代わって販売した分の手数料収益を認識しなければなりません。すなわち、WebCo 社は純額で収益を認識しなければなりません。

この契約における特定された財またはサービスは、顧客が購入した書籍です。WebCo 社は、書籍を顧客に移転する前に書籍を支配していません。WebCo 社は、顧客に移転された財の使用を指図する能力を有しておらず、Bookstore 社の財の在庫を支配していません。また、WebCo 社は、注文の履行について責任はなく、書籍の価格設定の裁量権も有していません。顧客は WebCo 社に書籍を返品しますが、WebCo 社は Bookstore 社にその書籍を返品する権利を有しており、そのため、実質的な在庫リスクはありません。このような指標は、WebCo 社が Bookstore 社の書籍販売について本人ではないことを裏付けるものです。したがって、WebCo 社は、販売を促進するという約束を充足した時点(すなわち、顧客の書籍購入時)で手数料収益を認識しなければなりません。

設例 20—本人か代理人かの判定:クラウド・コンピューティング

事例: CloudCo 社は、第三者によって所有および運営されている SaaS (Software as a Service: サース) のプラットフォームへのアクセスを含む、クラウドサービスのパッケージを顧客に提供しています。CloudCo 社は、顧客に提供するサービスの一部として SaaS プラットフォームへのアクセス権について第三者と直接契約しています。CloudCo 社は、顧客の仕様を充足するため結合したパッケージの中にさまざまなサービスを統合する重要なサービスを提供していると判断しています。したがって、SaaS プラットフォームへのアクセスおよび CloudCo 社によって履行された関連するサービスは、区分して識別可能ではありません。すなわち、契約に含まれるのは単一の履行義務です。

CloudCo 社は、クラウドサービスのパッケージについて、本人ですか、それとも代理人ですか。

分析: CloudCo 社は本人であり、顧客に請求する報酬の総額について収益を認識しなければなりません。SaaS プラットフォームへのアクセスは、特定された財又はサービスであるクラウドサービスのパッケージへのインプットです。CloudCo 社は、SaaS プラットフォームへのアクセスを含むインプットの支配を獲得しており、顧客が契約している結合したアウトプットを創出するためにその使用を指図します。

CloudCo 社が SaaS プラットフォームへのアクセスと CloudCo 社によって履行される関連するサービスはそれぞれ別個のものである(そのため、それぞれが独立した履行義務である)と判断した場合、結論が異なる可能性があります。その場合、CloudCo 社は、別個のものである財またはサービスのそれぞれについて、本人か代理人かを判定することになります。

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、一般的に行われていることです。製品保証の内容は契約によって異なる場合があります。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）の他に、そのようなアシユアランスに加えて、サービスを顧客に提供する保証もあります。

新基準では、顧客が独立で購入するオプションを有している製品保証（例えば、独立して交渉または価格設定される保証）と、顧客が独立で購入できない製品保証を区別しています。経営者は、独立で販売されず、独立した履行義務として会計処理すべきサービスの構成要素が含まれている保証であるかどうかを決定するために、判断を用いる必要があります。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>企業は、顧客が独立で購入するオプションを有している保証を、保証期間にわたり充足される独立した履行義務として会計処理しなければなりません。</p> <p>顧客が独立で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>独立で販売されていないが、製品が合意済みの仕様に従っているというアシユアランスを与えることに加え、サービスを顧客に提供する保証または保証の一部は、約束したサービスにかかる履行義務を生じさせます。</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、両方を一括して単一の履行義務として会計処理しなければなりません。</p>	<p>顧客が独立で購入できる延長保証は、取引における独立した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区分して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、現行の偶発損失の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>顧客が独立で購入できる保証は、通常、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、契約期間にわたり認識されます。</p> <p>独立で販売されない保証は、引当金の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>予想される影響</p> <p>現行のガイダンスと同様、新基準では、独立で販売される保証は独立した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。新基準の下で契約対価は独立販売価格の比率で配分されるため、独立して価格設定される保証は影響を受ける可能性があります。</p> <p>独立で販売されていない保証で、製品の出荷時に存在する欠陥に対する製品保証は、現行のガイダンスと類似して、コストを引当てることになります。</p> <p>企業は、独立で販売されない保証が顧客にサービスの提供もするかどうかの検討を行わなければなりません。この検討には判断が要求され、企業が履行する作業の内容や保証期間の長さなどの要素に基づくことになります。</p>		

設例 21 – オプション保証付き製品の売上

事例: 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（購入は強制ではない）12 カ月の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。

分析: 新基準は、顧客が関連する財とは独立して保証を購入できるため、12 カ月のオプション付き保証を独立した履行義務として会計処理することをベンダーに要求しています。独立で販売されるという事実は、製品が意図通りに機能することを保証する以上のサービスが提供されていることを示すものです。

ベンダーは、取引価格の一部を、独立販売価格の比率で当該保証に配分します。そのため保証に配分された収益の金額は、契約で規定されている保証の価格と異なる可能性があります。ベンダーは、保証に配分された収益の認識時期を決定するために、保証を提供する約束の進捗を最も良く描写する測定方法（すなわち、保証期間にわたる比例的なパターンか、またはその他のパターンか）を評価する必要があります。

12 カ月の保証がオプションでない場合、ベンダーは、その保証が、関連する製品が合意済みの仕様に従っているアシユアランスを顧客に提供するだけなのか、または独立した履行義務であるサービスを提供することなのかを評価することになります。

契約コスト

テクノロジー企業は、多くの場合において、社内の営業部員、その他の従業員および第三者のディーラーに手数料を支払います。多くの異なる従業員が関与するため、手数料プランはしばしば複雑になる可能性があります。現在、顧客獲得コストを資産として計上する企業もあれば、発生時に当該コストを費用化する企業もあります。新基準は、コストの回収が見込まれる場合には、契約を獲得する増分コストを資産計上するよう企業に要求しています。

企業は、資産が関連する財またはサービスの顧客への移転と整合する規則的な方法で、契約の獲得または履行のコストの資産計上により認識した資産（資産計上した販売手数料を含む）を償却しなければなりません。償却期間の決定には判断が求められ、その他の資産（企業結合で取得した顧客関係など）の償却または減価償却期間の見積りに類似しています。企業が、顧客は契約を更新し、当初契約時に支払った手数料と同額の契約更新手数料を支払わないと見込んでいる場合には、当初契約よりも長期にわたる資産の償却が必要になる可能性があります。契約の獲得または更新にかかる労力の水準は、契約更新時に支払われた手数料が当初手数料と同額かどうかを判定する上での決定要因にすべきではありません。企業はむしろ、初回手数料と更新手数料がそれぞれの契約の価値に合理的に比例しているかどうかを評価しなければなりません。契約コストの資産計上および償却に関する追加の設例は、PwC 会計ガイド「顧客との契約により生じる収益」の第 11 章を参照してください。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>企業がコストの回収を見込んでいる場合、顧客との契約を獲得する増分コストを資産として認識します。契約を獲得したかどうかにかかわらず発生するすべてのその他の契約獲得コスト（例えば、従業員の給与や弁護士報酬）は、費用として認識されます。</p> <p>実務上の便法として、収益基準は、資産の償却期間が 1 年以内である場合、契約獲得の増分コストをその発生時に費用処理することを認めています。</p> <p>資産として認識した契約コストは、資産が関連する財またはサービスの移転のパターンと整合的で規則的な基礎で償却されます。一部のケースにおいて、資産は、将来予想される契約で提供予定の財またはサービスに關係する可能性があります（例えば、顧客が既存の契約の更新を選択する場合に将来顧客に提供される予定のサービス）。</p> <p>企業は、資産の帳簿価額が、次の (1) から (2) の金額を差し引いた額を超過する場合には、減損損失を認識しなければなりません。</p> <p>(1) 資産が関連する財またはサービスと交換に企業が受け取る権利があると見込んでいる対価の金額</p> <p>(2) 当該財またはサービスの提供に直接関連する残りのコスト</p>	<p>企業は、延長保証またはローン組成費用のガイダンスを類推適用することによって、契約獲得のための特定のコストを資産計上することを選択する場合があります。資産は、通常、契約期間にわたり償却されます。また企業は、特定のガイダンスが資産計上を要求しない限りは、発生時にコストを費用計上することを選択することもできます。</p> <p><i>予想される影響</i></p> <p>新基準の下で、企業は契約獲得のコストの資産計上について選択肢がありません。企業が回収すると見込んでいる場合には、すべての増分コストを資産計上しなければなりません。増分コストには、契約を獲得しなければ支払いが発生しなかったであろう場合、一人の販売員に支払われる金額だけでなく複数の従業員（例：販売員、マネージャー、および地域マネージャー）に支払われる金額が含まれる可能性があります。企業は、増分であるすべてのコストを識別して、その結果生じる資産の償却期間を決定するために判断を用いなければなりません。</p> <p>IFRS の下で、企業は、コストが回収可能となった時点で減損を戻入することができます。しかし、戻入は、資産化された獲得コストの帳簿価額が取得価額を規則的に償却した場合の帳簿価額を超えない金額までに制限されます。</p> <p>US GAAP の下では、企業は減損を戻入することは認められていません。</p>	<p>顧客との契約獲得にかかるコストの会計処理について明確なガイダンスがないため、当該コストを無形資産として資産計上し、顧客との契約期間にわたり償却する企業もあれば、発生時に当該コストを費用計上する企業もあります。</p>

設例 22 – 契約獲得のための増分コスト

事例: 企業の販売部門副社長が四半期ごとにボーナスを受け取っており、その一部は、期中の新規顧客の売上計上合計額に基づいています。また、このボーナスは、個人の業績などのその他の要因にも基づいています。報酬委員会は、ボーナスの最終金額を決定する裁量権を有しており、ボーナスを支払わないという決定を行うこともできます。

この四半期ごとのボーナスは、契約獲得のための増分コストとみなされますか。

分析: いいえ。この支払は新規契約の取得以外の要因に基づいています。したがって、増分コストとはみなされません。

設例 23 – 初回手数料の償却

事例: 販売員は、顧客との年間 SaaS 契約を獲得するごとに 500 ドルの手数料およびその後の年次契約更新ごとに 250 ドルが支払われています。企業は、1 顧客は契約を更新すると見込んでおり、更新手数料は初回手数料に見合ったものではないと結論付けています。顧客の平均契約期間は 5 年間です。

この顧客との契約の初回手数料および更新手数料の償却期間はどのくらいですか。

分析: 更新手数料は、初回手数料に見合ったものではなく、企業は顧客が更新すると見込んでいるため、企業は初回契約期間よりも長い期間、つまり平均顧客契約期間の 5 年にわたり初回手数料を償却しなければなりません。その結果、企業は 5 年にわたり 500 ドルの初回手数料を償却するか、または、初回手数料 500 ドルを 2 つの要素に区分し、初回契約期間の 1 年で 250 ドルを償却し、残りの 250 ドルを平均顧客契約期間の 5 年にわたり償却することができます。

テクノロジー業界における PwC のプラクティス

PwC のテクノロジーのプラクティスは、コンピューター・ネットワーク、半導体、金融工学、ソフトウェア・インターネット、IoT(アイ・オー・ティ:モノのインターネット)、医療技術およびクリーンテクノロジーにおける世界中のテクノロジー企業に、監査およびアシュアランス、ビジネス・アドバイザーならびに税務サービスを提供しています。PwC は、事業再編成、法規制の変容、技術進歩、財務報告および企業統治の要件変更などの業務において企業を支援しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 236,000 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を提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

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 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.