

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

No. US2017- 13
July 25, 2017

新収益基準

ソフトウェア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.....	6
ステップ3: 取引価格の決定..	17
ステップ4: 取引価格の配分..	20
ステップ5: 収益の認識.....	23
契約コスト.....	28

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) および米国公認会計士協会 (AICPA) のソフトウェア収益認識タスクフォースは、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、ソフトウェア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](#)」(英語のみ、CFODirect.com で入手可能) を併せてご確認ください。

概要

ソフトウェア業界における収益認識は、多くの業界固有のガイダンスが存在するため、これまでは非常に複雑な領域でした。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る収益」)は、業界固有のガイダンスを単一の収益認識モデルに置き換えるものです。そのため、ソフトウェア製品およびサービスの会計処理は、新基準の影響を最も受ける領域のひとつになると見込まれます。本 In depth では、新ガイダンスがソフトウェア業界に与えるより重要な影響について、収益認識モデルのステップごとに分けて要約しています。

発効日および経過措置に関するガイダンスは、企業が US GAAP と IFRS のいずれの枠組みの下で財務報告を行うかによって異なります。

- US GAAP の下では、公開企業(public business entities)は、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を適用することが求められます。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、すべての企業について2016年12月15日より後に開始する事業年度からの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

新収益基準の下で、契約は文書による場合もあれば、口頭による場合や売主の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、新ガイドランスに基づき、契約の定義を満たします。ソフトウェア企業は、付帯契約について、収益認識に関する強制可能な権利および義務を生じさせ、収益認識に影響を有する可能性があるため、それが口頭であっても書面であっても、検討する必要があります。

ソフトウェア業界において、契約は、正式に調印された契約、注文書、電子通信、または売上票（消費者製品の場合）などの形態である可能性があります。マスター契約では、しばしば、両当事者間の取引に関する全ての基本条件を定義します。注文書または電子フォームなどによる別のやりとりで、ソフトウェア製品、数量、および要求された引渡日を特定し、マスター契約を補足することがよくあります。このような場合、指定された数量が両当事者間の強制可能な権利および義務を生じさせるため、マスター契約と追加のコミュニケーションが顧客との契約を構成するものとなります。

回収可能性

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、顧客との契約を会計処理します。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 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 ● 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 ● 回収可能性が高い <p>経営者は、要件が満たされるかどうかを判断するために各報告期間において当該契約を再判定する必要があります。契約がすべての要件を満たさない場合、その契約の会計処理には 5 ステップ・モデルは適用しません。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>	<p>企業は、説得力のある証拠が存在しなければ、ソフトウェアが納品され、他の収益認識の要件を満たしていても、当該契約からの収益を認識することを通常、禁止されています。</p> <p>契約の証拠は、ベンダーの取引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手入している場合には、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手入していない場合、ベンダーは、取引が存在することを証明する別の形式での証拠（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）を持っていないべきではありません。</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（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>

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<ul style="list-style-type: none"> 顧客に財またはサービスを移転する残存履行義務が存在せず、かつ、対価のほとんどすべてが受け取られており、返金不要である 契約が解約されており、受け取った対価が返金不要である 企業は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が返金不要である [US GAAP のみ] <p>IFRS 第 15 号には、回収可能性の評価に関する ASC606 と同一の適用ガイダンスおよび例は含まれていません。しかし、IASB は、ASC606 の適用ガイダンスと類似した原則の解説を結論の根拠に含めています。</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、収益はその全額を繰延べます。</p> <p><i>予想される影響</i></p> <p>現在、顧客から書面による契約書を習慣的に入手しているソフトウェア企業は、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>PwC は、「可能性が高い(probable)」の定義の差異の影響を受ける限られた状況の例外があるものの、回収可能性に関する評価の適用は ASC606 と IFRS 第 15 号の下で類似したものとなると見込んでいます。</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) または可能性が低い場合 (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低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 1-1 回収可能性の評価

事例: Software 社は、新市場への参入を決定しますが、その新市場は現在、経済不況下にあります。20x6 年 12 月 15 日、Software 社は Engineering 社との間で、20x7 年 1 月 1 日より 2 年間、ソフトウェア・ライセンスを供与し、契約後の顧客サポート(PCS)を提供する契約を締結します。対価の合計は 240 万ドルです。

Engineering 社は、新興企業であるため現金の保有は限られており、両当事者は、Engineering 社が、ライセンス供与されたソフトウェアについて分割で毎月 100,000 ドルを 2 年間にわたって支払うことで合意します。

Software 社は、この契約の回収可能性が高いかどうかをどのように評価すべきですか。

分析: 回収可能性が高いかどうかの評価において、Software 社はまず、価格譲歩を行う意図があるかどうかを評価する必要があります。例えば、同社が必要に応じて 40 万ドルまでの価格の低下を受け入れてもよいと判断したとすると、権利を得ることになる金額は 200 万ドルとなります。

したがって Software 社は、契約上に明示された対価の 240 万ドルではなく、200 万ドルに基づき回収可能性の評価を実施することになります。

Software 社が、200 万ドルと見込まれる対価の回収可能性は高くはないと結論づけた場合、現金を収益として認識するための事象(前述の表参照)の 1 つが発生するまで、回収された現金を負債として当初に会計処理する必要があります。

さらに、Software 社は、回収可能性の要件が満たされるかどうかを各報告期間において再判定し、要件が満たされる場合や将来の期間における回収の可能性が高いと結論づける場合、累積的キャッチアップのベースで収益を認識する必要があります。

また、Software 社は、重大な金融要素が契約の中に存在することを示唆する、支払と履行との間の時間的相違があるかどうかを評価する必要があります。重大な金融要素が存在するかどうかに関するさらなる議論については P.18 をご参照ください。

契約の変更

ソフトウェア業界において、契約の範囲や価格を変更することは一般的です。例えば、ソフトウェア・ベンダーは、当初の取引において顧客に対してソフトウェア・ライセンスの供与を行うとともに、PCSを提供し、その後に同じ顧客に対して追加のソフトウェア・ライセンスの供与を行います。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いずれかの方法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。

契約が変更されたかどうかの決定において、企業は、とりわけ、以下について検討しなければなりません。

- 新契約の契約条件が原契約とは独立に交渉された
- 追加の財またはサービスは競争入札プロセスの対象である
- 追加の財またはサービスの独立販売価格に対するあらゆる値引きが原契約に帰属している

契約変更は、独立した契約または現在の契約の一部として(将来に向かってか、または累積的なキャッチアップ調整を通じてかのいずれかの方法で)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。

独立した契約として会計処理される契約変更

契約変更は、追加の財またはサービスが別個のものであり、契約価格が、追加の財またはサービスの独立販売価格を反映した金額で増額する場合、独立した契約として会計処理されます。新しいガイダンスでは、契約に固有の状況を反映するために独立販売価格を調整する柔軟性が与えられています。例えば、ある企業は、リピーターの顧客に対して、同様の販売関連のコストが発生しないとの理由から、新顧客には提供しない値引きを提供する場合があります。

将来に向かって会計処理される契約変更

追加の財またはサービスが別個のものであるものの、追加の財またはサービスの価格が独立販売価格を反映していない場合、契約変更は原契約の解約および新規の契約の創設として会計処理しなければなりません。原契約からの未認識の収益および契約変更から生じる追加の対価は結合され、既存の契約および契約変更に関するすべての残存履行義務に配分されます。

累積的なキャッチアップ調整を通じて会計処理される契約変更

追加の財またはサービスが別個ものではなく、契約の変更時に部分的にのみ充足されている単一の履行義務の一部である場合には、当該契約変更は、別個のサービスの累積的なキャッチアップ調整を通じて会計処理されます。

設例 1-2 契約の変更

事例: Cloud 社は、顧客との間で 3 年間のサービス契約を 450,000 ドル (150,000 ドル/年) で締結します。契約開始時における 1 年間の当該サービスの独立販売価格は、年間 150,000 ドルです。Cloud 社は、当該契約が一連の別個のサービスであると結論付けることが可能でしょうか。

両当事者は、2 年度の終了時に、以下のように契約変更を行うことで合意します。

- 3 年度の手数料は、120,000 ドルに減額されます。
- 顧客は、当該契約を 3 年間、300,000 ドル (100,000 ドル/年) で延長することに合意します。

当該契約変更時における 1 年間のサービスの独立販売価格は、当該契約に固有の状況を考慮に入れて 120,000 ドルです。

Cloud 社は、この契約変更をどのように会計処理をすべきですか。

分析: 契約変更は、提供される追加的なサービスが別個のものであるが、契約価格は追加的なサービスの独立販売価格を反映する対価の金額で増額されなかったことから、(原契約を解約して新契約を創出したかのように) 既存の契約の一部として将来に向かって会計処理されます。

Cloud 社は、残りの対価である 120,000 ドルと新しい対価の 300,000 ドルを提供されるすべてのサービス(原契約の残りの義務と新しい義務)に再配分します。Cloud 社は、4 年間のサービス期間(原契約における残りの 1 年および追加の 3 年間)にわたり、合計 420,000 ドル (120,000 ドル+ 300,000 ドル)、すなわち毎年 105,000 ドルの収益を認識します。

契約の結合

個々の契約の経済的実質が、取決めの全体を参照しないと理解できない場合には、複数の契約を結合し、単一の契約として会計処理しなければなりません。

複数の契約を結合するかどうかの判定は、契約開始時に行います。単一の契約として会計処理されるには、契約は同一の顧客(または顧客の関連当事者)と同時またはほぼ同時に締結されなければなりません。

ソフトウェア・ベンダーは、個々の契約が単一の商業的目的を有するパッケージとして交渉されている場合には、同時またはほぼ同時に締結された個々の契約を結合する必要があります。ある契約について別の契約の下で受け取る対価がなければ損失が生じるという場合には、複数の契約が単一の商業的目的を有する可能性があります。

また、ある契約における価格または履行が、別の契約の下で支払われる対価に影響を与える場合には、複数の契約を結合する必要があります。これは、1 つの契約の下で履行を果たさなかったことが別の契約の下で支払われる金額に影響を与える場合に該当する可能性があります。

最後に、複数の契約における財またはサービスが単一の履行義務である場合には、当該契約を結合する必要があります。例えば、ソフトウェアの販売に関する契約は、当該ソフトウェアの重要なカスタマイズおよび修正に関する別の契約と区分して会計処理すべきではありません。



2. 履行義務の識別

ソフトウェア契約は通常、以下より構成されます。

- ソフトウェア・ライセンスなどの複数の財およびサービス
- 将来における不特定または特定のアップデートまたはアップグレード／機能強化
- 特定または不特定の追加的なソフトウェア製品
- 交換およびプラットフォームの移転する権利
- 契約後の顧客サポート(PCS)
- インストール、設定
- その他の専門的サービス

顧客との契約における約束した財またはサービスは、当該契約で明示されているか、ソフトウェア・ベンダーの商習慣に従って含意されている場合があります。新しい収益ガイダンスは、契約において明示されていない場合、ベンダーが財またはサービスを提供するという妥当な期待を顧客が有しているかどうかを検討するよう企業に求めています。妥当な期待を有している場合、顧客はそれらの約束を、契約における財またはサービスの一部であるとみなします。

契約の中に複数の約束がある場合、独立した履行義務として会計処理するためには、約束した財またはサービスは別個のものである必要があります。財またはサービスは、(1) 顧客が、当該財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは容易に利用可能な他の資源と組み合わせ得ることができる(すなわち、別個のものとなり得る)、または(2) 財またはサービスが、契約の中のその他の約束から分離して識別可能であるのである(すなわち、契約の観点において別個のものである)場合に、別個のものとなります。財またはサービスが別個のものであるかどうかの判定には重要な判断が求められる可能性があります。

新ガイダンスに従い、独立した履行義務をどのように識別するかはソフトウェア業界における企業にとって重要な変更となります。新ガイダンスにより、US GAAPに基づく(しばしば、IFRSの下で類推によって適用された)現行のソフトウェア業界固有のガイダンスが削除されることとなります。これに従い、今後は、ソフトウェア・ライセンス契約における複数の要素を区分して会計処理するために公正価値の売主固有の客観的な証拠(VSOE)が求められなくなります。その結果、VSOEが入手できないために複数の要素を区分して会計処理することができなかった企業は、収益を早期に認識するようになるかもしれません。

知的財産のライセンス

新収益基準は、知的財産のライセンスの会計処理に関して具体的なガイダンスを提供します。ライセンス契約は、企業の知的財産(IP)に対する顧客の権利およびそれらの権利を提供する企業の義務を設定します。ソフトウェア業界におけるライセンスには、期限付きや永久ライセンス、排他的なものや非排他的なものなど、様々な形態があります。

ライセンスで受け取る対価は、前払いや一定の期間にわたる支払、もしくはそれらの組合せであることがよくあります。またこれらの契約には通常、特定または不特定のアップグレード、機能強化、電話サポートおよび専門的なサービスを含む PCS のようなライセンサーによるその他の義務が含まれています。

経営者はまず、特定の契約、とりわけクラウドサービスまたは SaaS (software as a service) を含む契約において、IP のライセンスが含まれているかどうかを判定する必要があります。US GAAP 報告者については、ASC985-20 における要件のいずれも満たさないホスティング契約に含まれるソフトウェア・ライセンス(例えば、顧客がソフトウェアを重大な違約金なしでいつでも所有でき、かつ、顧客が自社のハードウェア上でソフトウェアを起動したり、別のベンダーを使ってソフトウェアのホスティングをしたりできないもの)は、ASC606 におけるライセンスのガイダンスの対象となる IP のライセンスではありません。類似の概念が IFRS 報告者に適用されますが、この概念に関する具体的なガイダンスは IFRS には含まれていません。

その他、契約には、別個のものではなく、契約におけるその他の財またはサービスと結合すべき IP のライセンスが含まれる可能性があります。例えば、オンライン・サービスを經由して提供されるコンテンツに顧客がアクセス可能となることだけを目的とするソフトウェア・ライセンスは、オンライン・サービスと別個のものではありません。多くの企業は、オンプレミス・ソフトウェアと SaaS を組合せたハイブリッドなサービスを提供します。オンプレミス・ソフトウェア・ライセンスが、SaaS と別個のものであるかどうかを評価することは、重要な判断を要する可能性があります。ハイブリッドによる提供の設例については設例 2-1 をご参照ください。

ライセンスが別個のものではない

ライセンスがその他の財またはサービスとは別個のものではない場合、企業は、結合した履行義務が(1)一定の期間にわたり充足されるのか、または(2)一時点で充足されるのかを判定する必要があります。

ライセンスが別個のものである

US GAAP の下で、ライセンスが別個のものである場合、ライセンサーは当該ライセンスが IP を使用する権利を提供するのか、または IP にアクセスする権利を提供するのかを判断する必要があります。これにより、ライセンスに配分された収益が一時点で認識されるのか、それとも一定の期間にわたり認識されるのかが決まります。ASC606 では、ライセンスが IP を使用する権利であるのか、またはアクセスする権利であるかどうかを評価するために IP の 2 つのカテゴリー（機能的および象徴的）を定義しています。

同様に、IFRS の下でもライセンスが別個のものである場合、ライセンサーは当該ライセンスが IP を使用する権利であるのか、または IP にアクセスする権利であるかどうかを判定する必要があります。この評価は、ライセンサーの活動が、顧客が権利を有する IP を著しく変化させるものであるかどうかに基づき行われます。

PwC はライセンスの性質の判定において ASC606 を適用した場合と IFRS 第 15 号の適用した場合で、判定の結果は類似したものとなるが、限られた状況において異なる可能性があると考えています。

IP との交換による売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティについても、P.25 において示すとおり、US GAAP 報告企業および IFRS 報告企業の両者に関して、新ガイダンスに基づく収益認識に影響を与えることになります。

時期、地域または用途の制限

全てのソフトウェア・ライセンスには、IP の使用に関するライセンサーの権利を明示した契約条項が含まれています。例えば、ライセンスには、IP が特定の期間においてのみ使用可能であるか、または特定の地域において製品を販売するためだけに使用可能であることが明示されている場合があります。新収益ガイダンスは、(1) IP のライセンスの属性を定義する契約条項と(2)顧客に対する追加的に約束した財またはサービスを表す条項を区別するよう企業に要求しています。

単一の約束したライセンスの属性である契約条項は、IP に対する顧客の権利の範囲を定義するものであり、履行義務の数や履行義務が一時点で充足されるのか、または一定期間にわたり充足されるのかに影響を与えません。

ASC606 と IFRS 第 15 号では、契約上の制限が契約の中の約束の数にどのような影響を与えるかを説明する文言が異なります。また、FASB は、ライセンスの制限に関連した追加の設例を含めました。PwC は、両基準における概念は類似しているものの、US GAAP ではより具体的なガイダンスが含まれていることを考慮すると、両基準の下では異なる結論に到達する可能性があると考えています。

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得ることができる 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 <p>ライセンス</p> <p>ライセンスが別個のものである場合、収益をいつ認識するかを決定するために、ライセンスの性質が(1)IP にアクセスする権利であるか、または(2)IP を使用する権利であるかを検討します。</p> <p>IP にアクセスする権利</p> <p>IP にアクセスする権利を提供するライセンスは、一定の期間にわたり充足される履行義務です。</p> <p>IP を使用する権利</p> <p>IP 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>USGAAP</p> <p>ASC606 は、ライセンスについて2つのカテゴリー((1)機能的なIP および(2)象徴的なIP)を定義しています。</p> <p>機能的な IP</p> <p>機能的な IP にはソフトウェア、医薬品の化学式または薬剤化合物および完成したメディア・コンテンツが含まれます。機能的なIPのライセンスは、以下の要件の両方が満たされない限り、ライセンスが供与される一時点において存在することから、企業のIP を使用する権利が付与されることとなります。</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の活動の結果として 	<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>ソフトウェア固有のガイダンス</p> <p>契約におけるすべての要素についてVSOEが存在する場合、契約の対価は、公正価値のVSOEに基づき様々な要素に配分されます。</p> <p>公正価値のVSOEが、引渡された要素に関して存在しないが、未引渡しの要素の全てに関して存在する場合、契約の対価は残余法を用いて配分されます。残余法の下で、対価の金額はまず、未引渡しの要素(すなわち、公正価値が決定可能な要素)に配分され、残存対価が引渡済みの要素に配分されます。</p> <p>未引渡しの要素に関して公正価値のVSOEが存在しない場合、(a)未引渡しの要素に関する公正価値のVSOEが存在する時点、または(b)取引のすべての要素が引き渡される時点、のいずれか早い方まで収益は繰り延べられます。</p>	<p>IAS 第18号「収益」における原則は、収益が、取引における分離可能な要素のそれぞれに対して、当該要素の公正価値に基づき配分されるよう要求しています。しかしIFRSは、ソフトウェア契約の対価の配分方法に関して特定のガイダンスを提供していません。</p> <p>契約の中の要素を区分するために、契約の経済的実質を反映しなければならない可能性があります。IFRSは単一の取引における識別可能な構成要素を定義していません。構成要素および将来的な義務の評価は、(義務が契約の中で明示されているか、含意されているかどうかにかかわらず)判断が要求されます。</p> <p>しかし、IFRSには業界固有のガイダンスがないことから、ソフトウェア業界における多くの企業は、評価を行う際にUS GAAPのガイダンスを検討していました。</p>
	<p>予想される影響</p> <p>新収益ガイダンスの下で、US GAAPに基づき財務報告を行うソフトウェア企業は、今後、顧客との複数要素契約におけるそれぞれの要素を区分して会計処理する際に公正価値のVSOEは必要ありません。その代わりに、企業は、財またはサービス(もしくは財またはサービスの束)が別個のものであるかどうかを判断し、その後、提供される財またはサービスの独立販売価格の比率に基づき独立した履行義務に取引価格を配分しなければなりません。</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なのか、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>	

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>IP の機能がライセンス期間中に実質的に変化すると見込まれる</p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客が更新後の IP を使用することを契約上または実務上要求される <p><i>象徴的な IP</i></p> <p>機能的な IP 以外のあらゆる IP が、象徴的な IP となります。これにはブランド、ロゴ、チーム名およびフランチャイズ権などが含まれます。象徴的な IP は、一定の期間にわたる IP の補強または維持に関する企業の義務によって、IP にアクセスする権利となります。</p> <p><i>IFRS</i></p> <p>IFRS の下で、顧客にライセンス供与するという企業の約束が、顧客に IP にアクセスする権利を与えるのか、または IP を使用する権利を与えるのかの判断は、顧客に当該ライセンスが供与される時点において当該ライセンスの使用を指図し、当該ライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを受け取ることができるのかにより異なります。</p> <p>ライセンスを供与する際の企業の約束の性質は、以下の要件のすべてに該当する場合には、IP にアクセスする権利となります。</p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客が権利を有する IP に著しく影響を与える活動を企業が行うことを、契約が要求しているかまたは顧客が合理的に期待している ライセンスによって供与される権利により、企業の活動の正または負の影響に顧客が直接的に晒される そうした活動の結果、当該活動が生じるにつれて顧客に財またはサービスが移転することがない 	<p>PwC は別個のソフトウェア・ライセンスの大部分は IP を使用する権利で、収益は、権利が顧客に移転する一時点(通常、ライセンス期間の開始時)で認識されると考えています。</p> <p>ソフトウェア・ライセンスを IP を使用する権利に区分することで、従前は収益をライセンス期間にわたって均等に認識していた場合、収益認識の時期が著しく早まる可能性があります。</p> <p><i>US GAAP と IFRS の差異</i></p> <p>ASC606 は、当該ライセンスが IP にアクセスする権利なのか、または IP を使用する権利なのかを評価するために、機能的な IP および象徴的な IP という 2 つの区分を定義しています。</p> <p>IFRS 第 15 号の下で、ライセンスの性質は、企業の活動が、顧客が権利を有する IP を著しく変化させるものであるのかどうかに基づき決定されます。PwC は、両基準を適用することで生じる結果は類似しているが、異なる結果が生じることになる事例も発生する可能性があるかと予想しています。</p>	

設例 2-1 ライセンスがサービスと別個のものである

事例: Software 社は、オンプレミス・データ分析ソフトウェアおよびクラウドデータ・ストレージに関する契約を顧客と締結します。オンプレミス・ソフトウェアは、クラウド上に蓄積された顧客データを利用してデータ分析を提供します。またオンプレミス・ソフトウェアは、顧客のプレミス上に蓄積されたデータやその他のベンダーによって蓄積されたデータも利用することができます。

ソフトウェア・ライセンスは別個のものですか。

分析: はい。Software 社は、オンプレミス・ソフトウェア・ライセンスが、クラウドデータ・サービスとは別個のものであると結論づける可能性が高いでしょう。クラウドデータ・ストレージは、他のベンダーが提供することも可能であるため、別個なものとなり得ます。ソフトウェア・ライセンスとクラウドデータ・ストレージ・サービスは、相互依存性も相互関連性も高くありません。これは、データが顧客のプレミスにおいて、または別のソフトウェア・ベンダーにおいて保存されている場合、顧客はオンプレミス・ソフトウェアの便益のほとんどすべてを得ることが可能であるためです。

一方、クラウドデータ・ストレージ・サービスがなくては利用可能ではない重要な機能を顧客が取得することなどにより、Software 社のオンプレミス・ソフトウェアとクラウドデータ・ストレージが一緒に機能するというような場合、Software 社は、ソフトウェア・ライセンスがストレージ・サービスとは別個のものではないと結論づける可能性があります。

ハイブリッドクラウド契約では、ライセンスが別個のものであるかどうかの判定において、契約の中の約束したそれぞれの財またはサービスの単独の機能およびそれぞれの約束した財またはサービスがお互いにどの程度の影響を及ぼすかに関して理解する必要があります。

設例 2-2 その他の財およびサービスと束になったライセンス

事例: Software 社は、ソフトウェアの永久ライセンス、インストール・サービス、不特定のソフトウェア・アップデートおよび 2 年間のテクニカルサポートに関する契約を顧客と締結します。インストール・サービスには、顧客のデータソースとインターフェースで接続するための大幅なソフトウェアのカスタマイズが含まれます。アップデートおよびテクニカルサポートは、ソフトウェアの継続的な効用の維持において重要ではありません。

ソフトウェア・ライセンスは別個のものですか。

分析: いいえ。Software 社は、インストール・サービスがソフトウェアを大幅にカスタマイズするものであるため、ソフトウェア・ライセンスがインストール・サービスとは別個のものではないと結論付けます。そのため、ソフトウェア・ライセンスおよびインストール・サービスは、カスタマイズしたソフトウェアを納品する約束という結合したアウトプットのためのインプットとなります。

Software 社は、約束が一時点(ソフトウェアの完成時)で充足されるのか、または一定の期間にわたり(カスタマイズが実施されるにつれて)充足されるかどうかを評価する必要があります。こうした評価は、契約固有の事実および状況によって異なります。

このケースにおいて、Software 社は、アップデートおよびサポートが別個のものであり、適切な進捗度の測定値を用いて一定の期間にわたり認識されなければならないと結論づけます。

設例 2-3 ライセンスの制限—複数のライセンスが含まれる契約

事例: Software 社は、20X6 年 12 月 15 日に、20X7 年 1 月 1 日より 5 年間、顧客の消費財に売主のソフトウェアを組み込むことを許可する契約を顧客との間で締結します。ライセンス期間の初年度において、顧客は、米国での販売製品についてのみ売主のソフトウェアを組み込むことが許可されます。20X8 年 1 月 1 日より、顧客は、欧州での販売製品に売主のソフトウェアを組み込むことが許可されます。

契約の中にその他の約束した財またはサービスはありません。Software 社は、20X6 年 12 月 31 日に顧客にソフトウェアのコピーを提供します。

この契約においてソフトウェアの使用を制限する契約条項はどのような影響がありますか。

分析: Software 社は、当該契約に、(1) 米国内でソフトウェアを使用する権利および(2) 欧州においてソフトウェアを使用する権利の 2 つの別個のライセンスが含まれていると結論づけます。それぞれのライセンスは別個のものとなり得、各ライセンスを移転する約束は、契約の文脈において別個のものであるためです。したがって、Software 社は、独立販売価格の比率に基づき、それぞれの別個のライセンスに取引価格を配分しなければなりません。

ステップ 5 において詳しく解説されているとおり、Software 社は、顧客がソフトウェアを使用する能力を有し、使用する権利から便益を得る能力を有した時点で収益を認識しなければなりません。収益は、ライセンス期間が開始する日、またはライセンスが移転する日のいずれか遅い方の日に認識されることになります。Software 社は、米国においてソフトウェアを使用するライセンスに関して、20X7 年 1 月 1 日に当該ライセンスに配分した収益を認識し、欧州においてソフトウェアを使用するライセンスについては 20X8 年 1 月 1 日に当該ライセンスに配分した収益を認識することになります。

設例 2-4 ライセンス・リミックス権

事例: Software 社は、すべてのソフトウェアが顧客に納品された後、顧客がライセンス契約に含まれている複数のソフトウェア製品の使用を変更したり、交換したりすることを許可する契約を顧客との間に締結します。所定の期間において利用されるすべての製品を合計した価値がライセンス料の 100,000 ドルを超えない限り、顧客はソフトウェア製品を組み合わせて利用することができます。

Software 社は、ライセンス期間が開始する 20X7 年 1 月 1 日にソフトウェアのコピーを顧客に提供します。

ライセンス・リミックス権は独立した履行義務ですか。

分析: いいえ。リミックス権は、顧客が IP を使用する範囲を定義する、約束したライセンスの属性です。すべてのソフトウェアが前もって顧客に納品され、Software 社は IP を使用するためのいかなる追加の権利も譲渡することが要求されていないため、当該リミックス権は独立した履行義務ではありません。したがって、Software 社は、ソフトウェアが提供され、ライセンス期間が開始していることから、20x7 年 1 月 1 日に収益を認識します。

ライセンスの更新および取消／重要な権利

ソフトウェア・ベンダーは、通常、ライセンスを更新したり、期間を延長したり、取消したりするオプションを顧客に提供します。ライセンスの更新や延長のオプションを含む追加の財およびサービスの取得に関するオプションは、当初の契約条件には含まれていません。しかし、オプションが、顧客が当初の契約を締結しなかったら受け取ることができ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。例えば、値引き価格で契約を更新するオプションは、割引が他の顧客に通常、与えられる割引額と比較して大きい場合には、重要な権利である可能性があります。ペナルティなしで 1 年ごとに複数年契約を解約することを顧客に認める解約権は、契約を継続するかどうかを 1 年ごとに顧客が決定するため、更新権付きの一年契約と同様に会計処理されます。追加の財およびサービスを獲得するためのその他のオプションは P.15 で解説しています。

US GAAP の新収益基準は、ライセンスの更新または延長による収益が、顧客が更新したライセンスを使用したり、更新したライセンスから便益を得たりすることが可能になるまで(つまり更新期間の開始時点まで)認識されないことを規定しています。ソフトウェア・ベンダーが更新期間より前に IP のコピーを提供したり、または顧客が別の取引からの IP のコピーを入手したりしている場合であっても、この事実は変わりません。これは、通常、更新した日にライセンスの更新による収益が認識される現行ガイダンスと異なります。

したがって、新収益基準の下で、企業はライセンスの更新の収益を現行ガイダンスよりも遅い時点で認識する可能性があります。

IFRS はライセンスの更新に関する具体的なガイダンスを含んでいません。IFRS を適用する企業は、更新や延長が新規のライセンスとして会計処理されるのか、または既存のライセンスの変更として会計処理されるのかを評価しなければなりません。これにより、IFRS の下では、ライセンスの更新による収益の認識時期が、場合によっては US GAAP より早まる可能性があります。より詳細なガイダンスは、[PwC の収益ガイド](#) (英語のみ)の第 9 章をご参照ください。

設例 2-5 重要な権利を表すライセンス契約に関する更新オプション

事例: 20X6年1月1日、Software社は、前払のライセンス料350,000ドルで3年間の期限付きライセンスおよびPCSを顧客に提供する契約を締結します。顧客は300,000ドルの料金を3年間ライセンス期間を延長し、PCSを更新するオプションを有しています。原契約の残りの契約条件は変更されません。

Software社は通常、毎年5%ずつ値上げを行い、更新価格は、類似の顧客に対する独立販売価格よりも低い金額となります。

ソフトウェア・ベンダーはどのように更新オプションを会計処理すべきですか。

分析: ソフトウェア・ライセンスおよびPCSに関する更新オプションは、契約が更新された場合に、類似の顧客よりも低い価格で請求されるのであれば、顧客に重要な権利を提供しています。Software社は、更新オプションを独立した履行義務として会計処理し、独立販売価格に基づき取引価格350,000ドルの一部を更新権に配分します。しかし、Software社は、オプションの独立販売価格を見積もるための実務上の代替案として、(更新を含めて)受け取ることを見込む対価の合計を算定し、提供すると見込む財およびサービスに対して当該見積対価を配分する可能性があります。

設例 2-6 SaaS サービスに関する解約オプション

事例: Cloud社はSaaSサービスを提供する5年契約を顧客との間に締結します。SaaSのサービス料金は、それぞれの年度の開始時に支払われ、年間150,000ドルです。当該契約には、各年度末に理由を問わずペナルティなしで一方向的に契約を取り消すことを顧客に認める解約オプションが含まれています。

ソフトウェア・ベンダーは解約オプションをどのように会計処理すべきですか。

分析: 当該契約は、1年間の強制可能な権利および義務のみを有しており、Cloud社は、更新オプションを伴う1年契約としてこの契約を会計処理しなければなりません。Cloud社は更新オプションが顧客に重要な権利を提供するものであるかどうかを評価する必要があります。類似の顧客に対するサービスの価格が5年間のうちに著しく上昇することが見込まれる場合、更新オプションは重要な権利を提供する可能性があります。

契約後の顧客サポート

契約後の顧客サポート(PCS)は、事実上、全てのソフトウェア契約に含まれる要素であり、サービス、または不特定の製品アップグレード/機能強化またはそれら両方を受け取る権利を表します。PCSは多くの場合、契約の中で明示的に約束されていますが、売主の取引慣行により含意されている可能性もあります。

PCSの対価は、ライセンス料金に含まれているか、独立に価格設定されている場合があります。

ソフトウェア企業は、PCSに含まれる個々のサービスについて、それぞれ別個のものであるかどうかを評価する必要があります。PCSが任意ではない場合であっても、通常、ソフトウェア・ライセンスおよびPCSはそれぞれ別個のものとなります。なぜならソフトウェアは、PCSがなくても機能し続けるためです。しかし、限定的な状況において、ソフトウェア・ライセンスは、不特定のアップデート/アップグレードとは別個のものとはならない場合があります。これは(1)当該アップデート/アップグレードが、ソフトウェアの効用を維持する上で重要である、および(2)不特定のアップデートまたはアップグレードがなければ、顧客がソフトウェアから便益を獲得する能力が著しく低下する可能性がある、などの場合です。このような場合、ソフトウェア・ライセンスと不特定の製品アップグレード/機能強化に対する権利は、単一の履行義務として会計処理されます。

休止中の PCS の再開

顧客が、ある期間において PCS の更新を取消、または拒否した後に、これらのサービスの再開を決定することは、めずらしいことではありません。休止中の PCS を再開する時に、顧客は通常、失効していた間に行われたアップデート、アップグレードおよび機能強化を追加的に受け取り、ソフトウェア・ベンダーは通常、失効していた期間についても顧客に料金を請求します。PCS を再開した場合、PCS の失効期間中にリリースされたアップデートの支配は、再開時に顧客に移転するため、ベンダーは、失効期間中に提供された PCS に配分された料金に関して、通常、即時に収益を認識すると PwC は考えます。

設例 2-7 ソフトウェアの効用を維持するための重要なアップグレードを伴うライセンス

事例: Software 社は、時間ベースのソフトウェア・ライセンス、不特定のソフトウェア・アップデートおよびテクニカルサポートを 2 年間提供する契約を顧客と締結します。ベンダーは、ソフトウェアの効用を維持するための重要なアップデートを頻繁に提供します。こうしたアップデートは、ソフトウェアの機能を大幅に改変し、アップデートを利用しない場合、ソフトウェアから便益を得る顧客の能力は著しく減少すると考えられます。

ソフトウェア・ライセンスは、アップデートとは別個のものですか。またテクニカルサポートは別個のものですか。

分析: Software 社は、ソフトウェアおよびアップデートは別個のものではありませんが、テクニカルサポートとそれらは別個のものであると結論づけれます。ライセンスとアップデートは別個のものとなり得ますが、アップデートはソフトウェアの機能性を大幅に改変するものであり、ソフトウェアの効用を維持するのに重要となります。

そのため、Software 社は、結合した約束の支配の移転を反映する適切な進捗度の測定値を用いて、結合したライセンスおよびアップデートサービスに関する収益を一定の期間にわたり認識することになります。進捗度の測定値には、とりわけ時間ベースの測定値および、アップデートを引き渡すためのコストに基づく測定値を含む可能性があります。またテクニカルサポートも、一定の期間にわたって認識されるため、進捗度の測定値は同じである可能性がありますが、異なるものとなる可能性もあります。

この設例においてアップデートは重要であるとされていますが、PwC は、多くの契約においてアップデートはソフトウェアの現行の効用を維持するために重要なものとはならないだろうと見込んでいます。

設例 2-8 ソフトウェアの販売および PCS の再開 – 独立した履行義務

事例: 20X6 年 1 月 1 日、Software 社は、財務モデリング・ソフトウェアに対する永久ライセンスを引き渡し、ソフトウェアが起動した後に 1 年間、PCS を提供する契約を顧客との間に締結します。また、独立販売価格に基づき PCS を 1 年間、更新するオプションもあります。PCS には電話サポートおよび将来における不特定のアップデートが含まれています。

20X7 年 1 月 1 日、顧客は、ライセンスが供与されたソフトウェアに関して PCS を更新しないことを選択します。その後、20X7 年 6 月 30 日、顧客は、失効した PCS を再開することを決定し、PCS を再開するための独立した契約を締結します。Software 社は、失効した PCS を再開し、PCS の再開時に PCS が失効していた期間にリリースされた累積的なアップデートを引き渡すことについて合意します。その代わりに、Software 社は、顧客に対して将来の PCS 期間に関連する料金および失効していた PCS 期間に関連する追加的な金額の支払を求めます。追加的な金額は、過去に遡った PCS の累積的な金額と同額で、PCS の独立販売価格に基づき算定されたものです。

Software 社は、PCS を再開するために顧客が支払う料金を、どのように会計処理すべきですか。

分析: PCS を再開するために支払われた手数料は、独立販売価格の比率に基づき、失効期間中に提供された 6 か月間の PCS と将来における 6 か月間の PCS に配分する必要があります。

PCS を再開した場合、PCS の失効期間中にリリースされたアップデートの支配が PCS の再開時に顧客に移転するため、Software 社は、失効期間中に提供された PCS に配分された料金に関する収益を、PCS の再開時に即時認識する必要があると PwC は考えています。

将来の PCS に配分された金額は、その後の 6 か月間にわたり認識されます。

ソフトウェアの提供に関する専門サービスおよびカスタマイズ

多くの場合、ソフトウェアに関連した契約には、専門サービスを提供するという約束が含まれます。これらのサービスには通常、トレーニング、インストールおよびコンサルティングが含まれます。コンサルティング・サービスには多くの場合、実装サポート、データ変換、ソフトウェア設計または開発、およびライセンス供与されたソフトウェアのカスタマイズが含まれます。

現行の US GAAP に関するガイダンスは、専門的サービスに関して、契約の中のその他の要素から区分して会計処理を行うためには、一定の要件を満たすことを要求しています。要件を満たさない場合には、当該サービスは独立した会計処理を行うための資格を満たさないことになり、当該取引全体を契約の会計処理 (ASC605-35) に基づき会計処理します。IFRS の下では、契約のその他の要素から専門的サービスを区分するという特定の要件はありません。また分離に関する原則を適用する際には判断が要求されます。新基準の下で、企業は、約束したサービスが別個のものであるかどうか、したがって、独立した履行義務を表しているかどうかを判定することが要求されます。

設例 2-9 ソフトウェアの販売およびサービス—独立した履行義務

事例: Software 社は、エンタープライズ・リソース・プランニング (ERP) ソフトウェアのライセンスを顧客に供与します。また Software 社は、顧客に対するセットアップ活動による実装サポートを提供することに合意します。顧客は、実装サービスに関して Software 社もしくは他のサービス提供者を利用することが可能です。実装サービスはソフトウェアを大幅にカスタマイズしたり、変更したりするものではありません。

当該契約にはいくつかの履行義務が含まれていますか。

分析: ERP ソフトウェアのライセンスと実装サービスは、それぞれ独立した履行義務です。顧客は、別のベンダーから実装サービスを受けることができるため、ERP ソフトウェアからの便益を、それ単独でまたは容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることが可能です。さらに、実装サービスはソフトウェアを大幅にカスタマイズしたり、変更したりするものではないため、ライセンスを引渡す約束は、実装サービスを提供する約束とは区分して識別可能です。

特定のアップグレード権および製品ロードマップ

ソフトウェア・ベンダーの顧客は、ソフトウェア・ライセンスを、具体的な製品の購入というよりも、当該ベンダーとの長期的な関係の一部であるとみなす可能性があります。そのため、ソフトウェア業界においてソフトウェア契約の一部として特定のアップグレードまたは機能強化に対する権利を顧客に提供することは一般的です。これらのアップグレード権は、契約の中で明示されている場合もあれば、売主の取引慣行によって含意されている場合もあります。

マーケティング活動の一環として、将来のソフトウェア製品のリリースに関するソフトウェア・ベンダーの計画およびソフトウェア開発のイニシアティブに関する戦略的な方向性は、通常、製品ロードマップと呼ばれ、様々な形態において参照されたり、公表されたりする場合があります。製品ロードマップには製品開発計画、プレスリリース、売主のウェブサイトにおける情報、マーケティング資料、重役のプレゼンテーションなどが含まれます。これらのコミュニケーションは、別の売主のソフトウェアとの比較において特定の売主によるソフトウェアを選択する顧客の決定に影響を与える可能性があります。このような場合、顧客は開発にかかる取組みおよび戦略を彼らが購入するものの一部であると考えられる可能性があります。従って、ベンダーは将来における引渡対象物や特定のアップグレードおよび機能強化があるという予想を創出することになり、当該取引には特定のアップグレード権が含まれているとみなされる可能性があります。

ソフトウェア・ベンダーは、特定のアップグレードまたは機能強化を受け取る顧客の権利 (製品ロードマップを通じて明示または含意される) が約束した別個の財またはサービスであるかどうか、したがって、独立した履行義務となるかどうかを評価しなければなりません。

設例 2-10 製品開発ロードマップが特定のアップグレード権を創出しない場合

事例: Software 社は、ERP ソフトウェアを提供する契約を顧客と締結します。当該取引には、将来にアップデートが利用可能になった時点でアップデートを受け取る権利は含まれません。しかし、ベンダーは、販売およびマーケティング活動の一環として、製品開発ロードマップに関する情報を顧客に伝えます。顧客への販売時に、ベンダーおよび顧客はともに、近い将来において顧客が購入したソフトウェアに関連するアップデートを見込んでいません。

製品開発ロードマップの情報は特定のアップグレード権を創出しますか。

分析: おそらく創出しないでしょう。製品開発のロードマップの情報は、ソフトウェアを購入するという顧客の決定に影響を与えますが、製品開発ロードマップを共有することは、売主が特定のアップグレード権の提供を約束したという期待を顧客に与えるものではないため、独立した履行義務を創出しません。つまり、Software 社が ERP ソフトウェアのアップデートをリリースする場合、顧客はアップデートされた製品を購入するかどうかについて別の購入の決定を行うこととなります。

設例 2-11 製品開発ロードマップが特定のアップグレード権を創出する可能性がある場合

事例: Software 社は、総勘定元帳ソフトウェアを提供する契約を顧客との間で締結します。またこの取引では、将来においてアップデートが利用可能になった時点で、当該アップデートを受け取る権利を顧客に提供します。自社の販売およびマーケティング活動の一環として、Software 社は顧客に対する製品開発ロードマップに関する情報を伝えます。

製品開発ロードマップの情報は特定のアップグレード権を創出しますか。

分析: 状況により異なります。顧客は将来におけるすべてのアップデートを受け取る権利を得ているため、製品ロードマップを含むことは、特定のアップグレード権という形式での顧客への約束となる可能性があります。この問題には専門的な判断が求められることになり、Software 社は、以下の指標について検討する可能性があります。

- 製品ロードマップは、顧客の具体的なニーズおよび要求に合わせてカスタマイズされたものであるか。
- 製品ロードマップには特性、機能およびリリースの時期などを含む高度な特殊性があり、顧客が特定のアップグレードを受け取るであろうという期待を創出する可能性が合理的に高いか。
- 当該契約には、顧客が将来における製品ロードマップに関連した項目を独立に購入する必要があることについて明示的な文言が含まれているか。
- 製品ロードマップが通常、ウェブサイトやその他のマーケティング資料を通じて新規および既存の顧客が利用可能であるか。

不特定の追加的なソフトウェア製品

ソフトウェア業界の多くの企業は、将来においてソフトウェア・ライセンスを伴う不特定の追加的なソフトウェア製品を引き渡すことを約束します。契約の一部として不特定の追加的なソフトウェアを受け取る権利は、典型的には、新製品の具体的な特性および機能に関係なく特定の期間内に導入する新しい製品を引き渡すという売主による合意によって証明されます。そうした契約は限定された期間にわたり、顧客に特定の新しい製品（例えば、製品群または一連の製品）の獲得を認めることとなります。

ベンダーは顧客に現行のサービス契約を維持することを推奨するために、または最新の利用可能なテクノロジー（例えば技術保護プログラム）を維持することにおいて顧客の助けとなるように、PCS 契約に基づく権利を提供します。

不特定の追加的なソフトウェア製品を引渡す約束は通常、別個のものとなり得るので、当初のソフトウェア・ライセンスからは独立した履行義務を表します。またベンダーは不特定の追加的なソフトウェア製品が、(1) 利用可能になった時点で、将来の製品を提供するための待機義務であるかどうか、それとも(2) 特定のソフトウェア製品を移転する個々の約束であるかどうか、を評価する必要があります。

将来に追加的な財およびサービスを取得するオプション

ソフトウェア業界における企業は、P.11 において示したライセンスの更新および延長と同様に、当初の契約の一部として将来に追加的な財またはサービスを値引き価格で購入するオプションを顧客に提供することがよくあります。こうしたオプションには、多くの形態があり、販売インセンティブ、顧客クレジット、ユーザー・アクセス権の追加取得オプション、契約更新オプションあるいはその他の値引き、および将来の財またはサービスの購入に関するインセンティブなどがあります。

新しいガイダンスの下で、追加の財およびサービスを取得するオプションは、顧客が原契約を締結しなければ受け取らなかったはずの重要な権利を顧客に与える場合のみ独立した履行義務となります。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。

しかし将来において、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、他者が支払わなければならないであろう価格に比べ、将来の財について値引きを提案されていることになるからです。

ソフトウェア契約は、追加のコピーの購入や、過去に顧客に認められたものに追加したユーザー・アクセスを認める契約上の権利を顧客に提供する場合があります。通常、顧客が過去に支配していなかったソフトウェアに対する追加的な権利、または増分となる権利を提供する取引は、追加のライセンスとして会計処理されなければなりません。

ベンダーが、いかなる追加または増分の権利も提供せずに、自社がすでに支配しているソフトウェアの使用に基づき追加の対価に対する権利を得る場合、ベンダーは売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤリティとして会計処理しなければなりません。契約の文言が将来における財またはサービスを獲得するオプションを表しているのか、または使用量ベースのロイヤリティ(つまり、変動対価の形式)を表しているかどうかを判定するためには重要な判断が要求されます。

設例 2-12 サービスを購入するオプションが重要な権利を提供しない場合

事例: 20X6年1月1日に、Software社は、ソフトウェア・ライセンスを引き渡し、返金不能の前払報酬1百万ドルによって1年間のPCSを提供する永久ライセンス契約を締結します。当該ライセンスとPCSは別個のものであり、それぞれ独立した履行義務として会計処理されます。

また、この契約の一部として、Software社は、顧客が今後30日間以内に行使する場合、専門的サービスを独立販売価格の10%値引きした価格で購入するオプションを顧客に提供しました。

Software社は、類似の顧客階層に対して同じ期間中に販売促進キャンペーンの一環で専門サービスに対して10%の値引きを提供します。

専門的サービスを購入するオプションは、顧客に重要な権利を提供しますか。

分析: いいえ。当該オプションは重要な権利を提供しません。この値引きは、ソフトウェアの永久ライセンスを購入する現在の契約を締結しなかった類似の顧客階層に提供される値引きに対して増分となるものではありません。このオプションは、現在の契約には含まれないマーケティング目的で提供されるものです。当該オプションは、顧客が行使した時点で会計処理されます。

設例 2-13 サービスを購入するオプションが重要な権利を提供する場合

事例: 設例 2-12と同様の前提とします。ただし、この設例では、顧客が今後30日以内に行使した場合、独立販売価格の30%値引きで専門的サービスを購入するオプションが提供されているものとします。類似の顧客階層に対して同期間中に販売促進キャンペーンの一環で提供される専門的サービスの値引きは、10%です。

専門的サービスを購入するオプションは顧客に重要な権利を提供しますか。

分析: はい。類似の顧客階層が今後30日間の購入に関して受ける値引きは10%であるため、30%の値引きは、顧客に重要な権利(20%の増分となる値引きの追加)を提供します。増分となる値引きは、現在の契約(永久ライセンス契約)における履行義務です。

Software社は、この権利に取引価格を配分し、顧客が専門的サービスを購入するか、または権利が失効する際に収益を認識します。

サンセット条項、交換およびプラットフォーム移転権

ライセンス契約は、1つのハードウェア・プラットフォームまたはオペレーティング・システムから異なるハードウェア・プラットフォームまたはオペレーティング・システムへソフトウェアを移転する権利を顧客に提供する場合あります。このような権利は、プラットフォーム移転権と呼ばれ、状況に応じて、プラットフォーム移転権の行使は、交換、返品、または追加のソフトウェア製品を表している可能性があります。

顧客は、ソフトウェア・ベンダーがその後に製品の提供を継続しなくなる可能性のあるソフトウェア製品の購入から自らを保護するために、ベンダーが製品やサポートの提供を中止するような場合に備えて交渉を行い、製品を交換する権利を取得することがよくあります。こうした条項は、通常、サンセット条項とよばれ、競合製品にライセンス供与する企業の合併において、または合併後に、顧客が交渉を行うことがよくあります。存続企業が、競合製品のうちの1つの提供を中止することを懸念して、取得企業および被取得企業の両方の顧客は、ライセンス契約にサンセット条項を含めます。サンセット条項の下で提供される新しい製品は、提供が中止される製品と類似した特性および機能を有する場合と有していない場合があり、価格設定が異なる場合もあれば、異なる場合もあります。それぞれの状況に従い、サンセット条項は、(1)交換権、(2)不特定のアップグレード/ソフトウェア製品を受け取る権利、(3)返品権、または(4)特定のアップグレード/追加のソフトウェア製品を受け取る権利のいずれかを表している可能性があります。返品権および交換権に関するより詳細なガイダンスは、[PwCの収益ガイド](#) (英語のみ)の第8章をご参照ください。

ソフトウェア・ベンダーは、製品を交換する約束や、ソフトウェアを 1 つのプラットフォームまたはオペレーティング・システムから別のものに移転する約束が別個のものであり、独立した履行義務を表すのかどうかについて評価を行う必要があります。以下の要因は、製品を交換またはプラットフォームやオペレーティング・システムを移転する約束が独立した履行義務ではないことを示唆している可能性があります。

- 当該ライセンス契約が、顧客に対して新しいプラットフォーム・ソフトウェアに加えて当初のプラットフォーム・ソフトウェアを継続して利用することが契約上、認められない。
- プラットフォームの移転または交換が、現在、存在しているものと同じソフトウェア製品に対して行われる。つまり、交換されるソフトウェア製品間の価格、特性および機能において、ほとんど差異がない。
- プラットフォームの移転または交換が、環境変数(オペレーティング・システム、データベース、ユーザー・インターフェース、およびプラットフォーム・スケール)によって異なる場合があったとしても、同じ製品として販売されている、または販売される予定の、既存のソフトウェアまたは現在は利用できない新しいソフトウェアについて行われるものである。「同じ製品として販売される」に関する指標には、(1)同じ製品名(ただしバージョンナンバーが異なる可能性がある)および(2)同じ特性や機能への焦点が含まれる。
- プラットフォームの移転または交換が、ライセンス契約の下で利用可能なソフトウェア製品のコピーや同時利用者の増加を顧客に提供するものではない。

これらの要因は全てを網羅するものではなく、状況により他の要因が関連する可能性があります。



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。

変動対価

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ルティが含まれますが、これらに限定はされません。経営者は、取引価格を決定し、履行義務に対価を配分するために、権利を得ると見込んでいる対価を見積もらなければなりません。新ガイダンスの下で、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められます。IFRS の下では異なる用語が使用されていますが、この場合、US GAAP と同じ意味を有することが意図されています。

延長された支払期間

ソフトウェア企業は、顧客がソフトウェアの使用または販売を見込む期間のかなりの部分にわたって支払期間を延長する場合があります。支払期間の延長は、支払期限が到来した際に顧客が対価を支払う能力および意図を評価する際に考慮されなければならない、回収可能性の要件がステップ 1(P.2 において解説)において満たされるかどうか、したがって、契約が存在するかどうかに関するベンダーの評価に影響を与える可能性があります。また、ソフトウェア・ベンダーは、将来における価格譲歩の可能性があるかどうかを決定する必要があります。これは、そうした価格譲歩により取引価格に変動性があるという結論が導かれる可能性があるためです。

新しいガイダンスは、支払期間が 1 年を超えると報酬が固定された金額または決定可能な金額にはならないと仮定されるために収益は認識できないとされる現行の US GAAP のガイダンスとは異なります。現行の IFRS の下で類似のガイダンスは存在しませんが、企業は、便益の流入する可能性が高いかどうかを評価することが要求されます。その結果、支払期間の延長を提供する企業は、新ガイダンスの下では収益認識の時期が早まる可能性があります。

また、支払期間の延長は、当該契約が、区分して会計処理されなければならない重大な金融要素を含むことも示唆する可能性があります。しかし、約束された対価と現金販売価格との間の差異が、金融以外の理由で生じる場合には、重大な金融要素は存在しません。これは、例えば、支払期間の延長の目的が顧客に金融を提供することではなく、契約の下で明示された通りに売主が履行することを保証することであるような場合に該当する可能性があります。

サービスレベル契約

サービスレベル契約(SLA)は、顧客との契約において頻繁に見られる保証の形態です。SLA は、多くの場合、製品またはサービスの履行の保証、または保証サービスの対応率の保証を含むベンダーによる約束について記載するために用いられる一般的な記述です。SLA は通常、顧客のオペレーションにおいて製品の故障、サービスの停止や中断等が許されないような場合に、当該顧客のオペレーションにとって重要な製品やサービスを販売する企業によって用いられます。あるベンダーは、例えば 99.999%などネットワークの「アップタイム」について一定のレベルを保証する場合やサービスコールによる対応時間が規定された時間内になることを保証している場合があります。また SLA には、保証の違反による違約条項が含まれる場合もあります。

SLA の契約条件は、会計モデルを決定するものとなります。製品保証である SLA は、[PwC の収益ガイド](#) (英語のみ)の 第 8 章の保証 (Warranty) のガイダンスに基づき会計処理しなければなりません。顧客に対する支払 (返金または違約金) が生じる可能性のある SLA は、通常、変動対価として会計処理しなければなりません。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>企業は、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)に基づき、変動対価の金額の見積りを含めて、取引価格を決定する必要があります。</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、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>収益の認識のために、売手の価格は固定された金額または決定可能な金額である必要があります。</p> <p>変動対価に関連した収益は通常、不確実性が解消されるまで認識されません。例えば、支払期間が延長された場合、固定された金額または決定可能な金額に関する要件を満たさないことから、収益は繰り延べられることとなります。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、受け取ったか、または受け取る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の間で、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。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、受け取るの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>また収益基準には、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ形式の対価を伴う IP のライセンスのみに適用される狭い範囲の例外があります。収益は、その後の販売または使用が生じる時、またはロイヤルティの一部またはすべてが配分された履行義務が充足される時(または部分的な充足時)のいずれか遅い方において認識されます。</p>	<p>予想される影響</p> <p>変動対価に関する新しいガイダンスは、とりわけ US GAAP 報告者の収益認識時期に著しく影響を与える可能性があります。ソフトウェア企業は、最先端の技術を顧客に導入することに注力するため、違約金を伴うサービスレベルの保証(SLA)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。現行の US GAAP の下で、変動対価は、固定された金額または決定可能な金額のいずれでもない報酬(例えば支払期間の延長など)、または不確実性が解消するまで認識できない条件付の報酬(ペナルティのある SLA など)となる可能性があります。新しいガイダンスでは、変動対価を見積もり、(制限の対象となる)取引価格に含めることが要求されるため、ソフトウェア企業は、ASC606 の下で収益を早期に認識する可能性があります。IFRS の場合、条件付収益の制限が現行ガイダンスに存在していないことから、この変更による影響は大きくないと考えられます。</p>	

設例 3-1 サービスレベル契約

事例: Software 社は、SaaS プラットフォームへのアクセスを提供するために顧客 A と 1 年契約を結びます。当該契約には、SaaS プラットフォームが毎月、99.99% のアップタイムを維持し、この条件が満たされない場合、顧客には翌月の支払において当月の料金の 5% のクレジットが与えられるという保証が含まれています。

プラットフォームの利用可能性に関する保証は、取引価格の決定にどのような影響を与えますか。

分析: プラットフォームの利用可能性に関する保証が特定の月において満たされなかった場合、顧客 A は翌月の支払に対するクレジットの権利を得ることができるため、取決めのうちの一部は変動対価となります。

Software 社は、期待値または最も可能性の高い金額アプローチのいずれかを用いて受け取ることが見込まれる変動対価を見積り、不確実性がその後解消される際に認識された収益の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」) 範囲において、取引価格に当該金額を含めなければなりません。経営者は契約期間にわたって各報告日に変動対価の見積りを見直さなければなりません。

実務上の問題として、Software 社は、同社が関連する毎月の収益を認識するにつれて、不確実性が毎月、解消されるため、返金の可能性を見積る必要がなくなる可能性があります。

さらに、US GAAP 報告者については、変動対価の全体が、単一の履行義務の一部を形成する完全に未充足の履行義務、または完全に未充足の別個の財またはサービスに配分されており、かつ、一連の財またはサービスに関するガイダンスにおける変動対価の配分要件を満たす場合、変動対価の定量的であるが、定性的ではない開示を除外することが認められます。同様の例外は IFRS の下では認められません。

設例 3-2 再販業者のリベート

事例: Software 社は、20x1 年 1 月 1 日にマスター再販契約を Reseller 社 (ソフトウェア流通業者) との間で締結し、製品 A に関する 1 ライセンスにつき 100,000 ドル、製品 A の PCS 年間契約につき 50,000 ドルとして、ソフトウェア・ライセンスの供与を行います。

ライセンスおよび PCS 契約で (どのような組合せでも) 年間の合計購入額が 5,000,000 ドルに達した場合には、Reseller 社は、年間購入額の合計に対して 10% の現金リベートを受け取ります。Software 社は Reseller 社が購入目標である 5,000,000 ドルを達成するだろうと見込んでいます。

20x1 年の 1 月 31 日、Reseller 社は、製品 A のライセンスを 5 つおよび当該 5 つのライセンスについて 1 年間の PCS 契約を発注します。対価の合計は 750,000 ドルです。

経営者は、当該注文が契約の定義を満たしており、かつ製品 A のライセンスおよび年間 PCS 契約はそれぞれ独立した履行義務であると結論づけました。

リベートは取引価格にどのような影響を与えますか。

分析: 顧客に対する支払は、その支払が別個の財またはサービスとの交換ではないかぎり、取引価格の減額とみなされます。本設例では、Reseller 社が提供する別個の財またはサービスはないので、見積取引価格から見込まれるリベートを減額しなければなりません。

ステップ 4 において解説されるとおり、見込まれるリベートは、独立販売価格の比率に基づき、契約の中の全ての履行義務に配分されなければなりません。しかし、変動対価の配分に関する特定の要件が満たされる場合には、すべての履行義務に対してではなく、契約の中の履行義務のうち 1 つまたは複数に対して見込まれるリベートを配分することが、適切である可能性があります。



4. 取引価格の配分

多くの契約には、1 つ以上の財またはサービスの販売が含まれています。例えば、複数の財が販売される場合や、財の販売後に関連のサービスが続く場合、また複数のサービスの提供が含まれる場合があります。契約における取引価格は、顧客に提供される財またはサービスの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの独立した履行義務に配分されなければなりません。取引価格の配分は変動対価または値引きによって影響を受ける可能性があります。

独立販売価格の最良の証拠は、企業が類似の環境において類似の顧客に対して独立に販売した場合に、企業が財またはサービスに対して請求する価格です。しかし、財またはサービスは常に独立に販売されるわけではありません。財またはサービスが独立で販売されない場合、独立販売価格は、その他の手段によって見積ったり、算定したりする必要があります。この見積りは、特殊仕様の財またはサービスが契約の束の一部としてのみ販売される場合など、多くの場合に判断を要するものとなります。

新収益基準は、独立販売価格を見積もるための手法について、その見積りが、企業が独立に販売している財またはサービスに請求するであろう価格を忠実に表しているかぎり、いかなる見積りの手法も既定したり、禁止したりしていません。新基準では、企業が独立販売価格の見積りにおいて使用する可能性のある手法として(1)調整後市場評価アプローチ、(2)予想コストにマージンを加算するアプローチ、および(3)残余アプローチの3つを例にあげています。

現行の US GAAP におけるソフトウェア・ガイダンスの下で、公正価値の VSOE が利用可能でないことによりソフトウェア契約における複数の要素を区分して会計処理していなかった企業は、新基準に基づき独立販売価格を見積もるための新プロセスを開発しなければならない可能性があります。

ソフトウェア・ライセンスおよび PCS に関する独立販売価格

特定のソフトウェア製品またはサービスの独立販売価格は、売主がソフトウェア・ライセンスをその他の製品およびサービスと束にするというソフトウェア業界における取引慣行によって直接観察可能ではなく、見積りが必要となる場合があります。例えば、一部のソフトウェア・ベンダーは、多くの場合、またあるベンダーは常に、PCS、専門的サービス、ホスティング・サービスを束にしてソフトウェア・ライセンスを供与します。

独立に販売されない財またはサービスに関する独立販売価格の見積方法に序列はありません。売主は、製品またはサービスに関する契約価格または定価が独立販売価格を表すと仮定すべきではありませんが、これらの価格は独立販売価格を決定するための要素となる可能性があります。直接観察可能ではない独立販売価格の見積りを検討するための追加的な要素については、[PwC の収益ガイド](#)（英語のみ）の第5章セクション3(RR5.3)をご参照ください。

通常、期限付きライセンスおよび永久ライセンスはいずれも、PCS と束にして提供されます。期限付きライセンスと束にされた PCS の独立販売価格を決定するために、企業はすべての観察可能な証拠を考慮する必要があります。こうした証拠には永久ライセンスに関連する PCS の独立販売価格（永久ライセンス契約における PCS の更新価格等）が含まれる可能性があります。企業は、期限付きと永久ライセンスとの PCS 価格の差を反映するために何等かの調整が必要であるかどうかを検討する必要があります。また PwC は、独立販売価格について、ライセンス料金の割合を用いることが企業の価格に関する慣行を最もよく反映する場合には、金額よりも割合に基づいて決定される可能性があると考えています。

独立販売価格の決定に関する価格の範囲

現行の実務と同様に、PwC は、ある一定の価格の範囲が類似の顧客に対して独立で価格設定されたかのように、それぞれの製品またはサービスの合理的な価格設定を反映しているならば、企業が独立販売価格を決定する際にその価格の範囲を使用することが可能であると考えています。財またはサービスの契約上の価格がその範囲に含まれない場合、企業は、財またはサービスの範囲に納まる独立販売価格を設定するのに整合する手法（例えば、その範囲の中間点や明記された契約価格に最も近い金額など）を適用しなければなりません（[PwC の収益ガイド](#)（英語のみ）の Example 5-2 で解説）。

残余アプローチ

残余アプローチは、契約の中のその他の財またはサービスの観察可能な独立販売価格の合計を取引価格の合計から控除し、残りの財およびサービスについて独立販売価格を見積るといったものです。このアプローチは見積りのための手法であって、現行の US GAAP や IFRS ガイダンスの下で適用される残余法のような配分のための手法ではありません。

新ガイダンスの下で、財またはサービスの販売価格の変動性が高い、または不確定である場合にのみ残余アプローチの使用は認められます。このアプローチを利用する前に、経営者はまず企業が観察可能なデータを最大限に利用すべきであるという原則を考慮した上で、独立販売価格を見積るために別の手法が合理的ではないかどうかを評価する必要があります。

残余アプローチが利用される場合においても、経営者は、導き出された結果が、独立販売価格に基づき取引価格を配分するという目的を満たすものであるかどうかを検討する必要があります。例えば、残余アプローチを適用した結果、履行義務に対して対価が配分されないか、またはほとんど配分されないという場合には適切ではありません。

値引きおよび変動対価の配分

取引価格は、顧客に提供される財またはサービスの独立販売価格の比率に基づき各履行義務に配分されなければなりません。値引きおよび変動対価は通常、独立販売価格の比率に基づき契約の中の履行義務のすべてに配分されます。しかし、特定の要件が満たされた場合には、値引きまたは変動対価はすべての履行義務ではなく、契約の中の履行義務のうち1つまたは複数に配分されます。

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>取引価格は、契約の開始時に算定された独立販売価格の比率に基づき、独立した履行義務に配分されます。経営者は財またはサービスを独立して販売しない場合、独立販売価格を見積る必要があります。</p> <p>企業は、独立販売価格を見積るために観察可能なインプットを最大限に利用する必要があります。新基準は企業が独立販売価格を見積るために使用する手法として3つの例をあげています。</p> <ul style="list-style-type: none"> 調整後市場評価アプローチ 予想コストにマージンを加算するアプローチ 残余アプローチ(特定の要件が満たされる場合) <p>値引きおよび変動対価は、特定の要件が満たされる場合、契約の中の履行義務の一部(全部ではない)に配分しなければなりません。</p> <p>取引価格は、契約開始後に、その後の独立販売価格の変動を反映して再配分することはありません。</p>	<p>ソフトウェアの収益認識に関する規定に基づき、公正価値の VSOE が契約の中のすべての要素に存在する場合には、契約対価は VSOE に基づき契約の中の様々なソフトウェアの要素に配分されます。</p> <p>公正価値の VSOE が引渡済の要素について存在せず、未引渡しの要素には存在する場合、契約対価は残余法を用いて配分されます。この手法の下で、契約対価の金額は、まず未引渡しの要素(すなわち、公正価値が算定可能な要素)に対して配分された後、残りの契約対価がすべて、引渡済みの要素に配分されます。</p> <p>未引渡しの要素について公正価値の VSOE が存在しない場合、(a)未引渡しの要素に関する VSOE が存在する時点、または(b)契約の全ての要素が引き渡される時点のいずれか早い方まで、収益は繰り延べられます。</p> <p>ソフトウェアが、非ソフトウェアの引渡対象物の機能にとって重要でないとみなされる場合には、それらの非ソフトウェアの引渡対象物はソフトウェア引渡対象物から区分されなければなりません。その後、非ソフトウェアの引渡対象物に関連する契約対価は、販売価格に基づき各引渡対象物に配分されます。</p>	<p>IFRS は、収益が取引の個々の要素に配分されなければならないことを示唆する一方で、どのように配分が決定されるかに関して、収益は受け取ったかまたは受け取る対価の公正価値で測定されなければならないということを除き、特定のガイダンスを提供していません。</p> <p>この点において、項目が独立で販売される場合に通常請求される価格は、契約の個々の要素に関連しているため、当該項目の公正価値の最良の証拠となります。公正価値を見積り、個々の要素に対して契約対価の合計額を配分するために、コストに合理的なマージンを加算するアプローチ、残余法、さらに例外的な状況において逆残余法含めて、その他のアプローチが適切となる可能性があります。</p>

	<p>予想される影響</p> <p><i>US GAAP</i></p> <p>公正価値の VSOE は高いハードルですが、今後、US GAAP に基づく契約における様々な約束に対して契約対価を区分し配分するために未引渡しの項目について要求されなくなります。ソフトウェアに関する VSOE の要求事項の削除は、過去において公正価値の VSOE の欠如により収益が繰り延べられていた場合、収益認識の時期を著しく早める可能性があります。またこれらの変更により、収益を計上するために現在、用いられている情報システムに対する重要な修正が必要となる可能性があります。</p> <p><i>IFRS</i></p> <p>新収益基準の原則は、現行の IFRS ガイダンスに類似しています。しかし、この基準には、複数要素の分離、配分および認識に関連する特定の要求事項が含まれており、経営者はそうした原則を適用する際に検討する必要があります。</p>
--	--

設例 4-1 ソフトウェアの期限付きライセンスおよび永久ライセンスに関する PCS の独立販売価格の決定

事例: Software 社は、PCS 契約が束ねられた 1 年間の期限付きのソフトウェア・ライセンス契約を締結します。また Software 社は、ソフトウェアの永久ライセンスと初年度の PCS を束にしており、当初のライセンス料の 20% でその後に 1 年間、PCS を更新する契約を独立して販売します。ソフトウェア・ライセンスおよび PCS はそれぞれ独立した履行義務です。

PCS の独立販売価格は、期限付きライセンスとどのように関連していますか。

分析: Software 社は、期限付きライセンスと関連する PCS の独立販売価格の見積りにおける観察可能なインプットとして、永久ライセンスと関連する PCS の更新料(当初のライセンス料の 20%)を利用する可能性が高いと考えられます。しかし、Software 社は、期限付きライセンスの価格設定を反映するために当該更新料に対する調整が必要かどうかを考慮する必要があります。

設例 4-2 残余アプローチの使用が適切ではない場合

事例: Software 社は、ソフトウェア・ライセンスの供与と PCS の提供に関する契約を顧客と締結します。取引価格は、合計で 10,000 ドルです。同社は通常、PCS を 10,000 ドルで単独販売しています。また、ソフトウェアのベンダーが通常、10,000 ドルから 50,000 ドルまでの価格の範囲で単独でソフトウェア・ライセンスを供与し、当該ベンダーは、この価格の範囲を変動性が高いと判断します。

Software 社は、残余アプローチを用いてソフトウェア・ライセンスの独立販売価格を決定することができますか。

分析: いいえ。売手は、PCS が 10,000 ドルで販売されるという観察可能な証拠を有しているため、残余アプローチでは、ソフトウェア・ライセンスの独立販売価格が 0 ドルであると見積られます。そのため、ソフトウェア・ライセンスには取引価格が配分されず、配分の目的は満たされません。したがって、Software 社は当該ライセンスの独立販売価格を見積るために別の手法を用いなければなりません。



5. 収益の認識

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)当該財またはサービス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。

上記のように、ソフトウェア・ライセンスは通常、IP を使用する権利を表しており、収益はライセンスの支配が顧客に移転する時点で認識されます。収益が認識されるのは、顧客が当該ライセンスを使用し、便益を得ることができるようになった時点であり、契約に明記されたライセンス期間より前ではありません。顧客がソフトウェア・ライセンスの支配を獲得するには様々な方法があります。支配は、物理的な受領、ダウンロード、またはアクセスコードやライセンスキーの受領によって顧客が即座にソフトウェアを使用できる能力を得ることにより、顧客がソフトウェアを所有する際に移転します。

テンポラリー・キー

ソフトウェア・ベンダーは、顧客が不払いである際に、停止または自動的に失効させることが可能なテンポラリー・キーを引き渡します。

ベンダーが、上記のような目的でテンポラリー・キーを利用する取引慣行がある場合、テンポラリー・キーの提供時に収益を認識することができる可能性が高くなります。しかし、テンポラリー・キーを選択的に発行している場合は、ソフトウェアがデモ目的または試験的にのみに用いられることを示唆している可能性があります。この場合、顧客はソフトウェアを支配していないため、収益は認識されないことになります。

他の財またはサービスと結合されているソフトウェア・ライセンス

ソフトウェア・ライセンスが別個のものでなく、契約の中のその他の財またはサービス(実装サービスまたは PCS 等)と結合されている場合、企業は、結合した履行義務の支配が顧客に一時点で移転するのか、または一定の期間にわたり移転するのかどうかを評価する必要があります。

結合した履行義務が、一定の期間にわたる収益認識の要件を満たす場合に、企業は、財またはサービスの支配の移転をもっともよく反映する単一のインプット法またはアウトプット法を選択することによって、完了に向けた進捗度を測定することになります。

セルスルー・アプローチ

現行ガイダンスの下で、流通業者に対して販売する多くのソフトウェア企業は、セルスルー・アプローチを使用しており、製品が最終顧客に販売されるまで収益は認識されません。このアプローチは、流通業者が過小資本であるため信用度が高くないか、流通業者が売れ残った製品を返品したり、古い在庫品を回転させたり、価格譲歩を受けたりする能力を有しているという理由、または当該企業が返品や価格譲歩を合理的に見積もることが不可能であるというときに使用されます。

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。新収益基準では、支配がいつ顧客に移転したかに関して経営者に判断が求められます。

流通業者が製品の支配を獲得している場合、支配は製品が流通業者に引き渡された際に移転します。見込まれる売上返品または価格譲歩に関連したあらゆる金額は、認識される収益の金額（つまり、取引価格の見積り）に影響を与えますが、収益の認識時期には影響を与えません。

企業が返品を見積もることができないが、戻入れが発生する可能性が高くない収益の最小限の金額を見積もることができる場合、支配が移転していることを条件として、この最小限の金額を販売（セルイン）時に認識する必要があります。

最終顧客に対する販売（セルスルー）時まで収益が繰り延べられる場合、経営者は、最終顧客への製品販売時点での認識をデフォルトにするのではなく、報告期間毎に繰延べの適切性について、再評価しなければなりません。

売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティ

新基準は、IP のライセンスと交換で受け取る売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティに係る変動対価の認識に関連する例外について規定しています。この例外では、このアプローチが企業の履行前に収益の認識を早めることになるのではないが、基礎となる売上または使用が発生した際にロイヤルティは認識されなければなりません。これは、多くの場合に、条件付のロイヤルティ取引の会計処理が、現行の US GAAP および IFRS に基づく実務と首尾一貫したものとなることを意味しています。この例外の適用は任意ではないため、企業は IP のライセンスと交換で約束された実質的なロイヤルティに関して契約を見直す必要があります。例えば、ライセンスが売上高または使用量の目標値を満たさない場合には、回収の対象となる前払を含む契約は、実質的に、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティとなります。

企業が、IP のライセンス供与を行うのではなく、IP を販売している場合、ロイヤルティの例外は適用されません。さらに、この例外を契約に適用する際、顧客が売上高または使用量を報告する期間において収益を認識すること（すなわち「時間差」による収益の認識）は、適切ではありません。収益は、売上高または使用量の発生時に認識されます。その結果、企業は、顧客から報告を受け取る前に売上高または使用量を見積らなくてはならない可能性があります。

売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティが IP のライセンスおよびその他の財またはサービスの両方に関連している場合、さらなる複雑性が生じる可能性があります。ロイヤルティの例外は、IP のライセンスが、ロイヤルティが関連する支配的な項目である場合に適用されます。新収益基準は、「支配的 (predominant)」について具体的に定義していないため、ロイヤルティが関連する支配的な項目がライセンスの構成要素であるのかどうかを判定するために判断が要求されます。顧客が、ライセンスの構成部分の方に著しく大きな価値を置くであろうと考えられる場合には、支配的である可能性が高くなります。

最小限のロイヤルティの保証は、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティを伴う契約に通常、含まれています。最小限の保証は、顧客の履行と IP を上手く利用する能力に関する不確実性の存在によって交渉される場合もあれば、契約に基づくキャッシュ・フローの一部について予測可能なタイミングをライセンサーに与えるキャッシュ・フロー管理ツールとして設定される場合もあります。最小限のロイヤルティの保証は固定対価で、売上高ベースおよび使用量ベースのロイヤルティの例外の対象とはなりません。従って、最小限のロイヤルティの保証はライセンサーからライセンシーに IP の支配が移転する際に認識されます。変動対価（最小限の固定金額以上の金額）は、売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの例外に従い認識されます。

顧客による検収

顧客検収条項はソフトウェアまたはサービスが契約における要求事項を満たさない場合には、顧客が契約を取り消すかまたは是正措置を売主に求めることを認めることにより、顧客を保護するものです。

ソフトウェアが顧客に引渡される前に特定目的の仕様が満たされていることを保証するために売主がテストを実施する場合、ソフトウェアがその仕様を満たしていることを前提とする検収の条項は、形式的なものである可能性があります。形式的にのみ行われる顧客の検収は、支配が移転したかどうかに関する評価に影響を与えません。主に主観的な仕様に関連している検収の条項は、売主が、仕様が引渡前に満たされているかどうかを保証することができないため形式的である可能性は高くはありません。

支配の移転に関するすべての指標と同様に、顧客の検収は、顧客の観点で判断されなければなりません。経営者は、検収が形式的であるかどうかについて検討するだけでなく、顧客がその検収を形式的であるとみなすのかどうかについても検討する必要があります。

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>次の要件のいずれかに該当する場合には、企業は財またはサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転するので、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識します。</p> <ul style="list-style-type: none"> 顧客が、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 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 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 <p>一時点における収益認識</p> <p>一定の期間にわたり履行義務を充足する要件のいずれも満たされない場合、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る権利を有している 顧客が資産に対する法的所有権を有している 企業が資産の物理的占有を移転した 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値をしている 顧客が資産を検収した 	<p>収益は通常、以下の要件のすべてが満たされた場合に認識されます。</p> <ul style="list-style-type: none"> 取引の説得力ある証拠が存在している 引渡が発生したかまたはサービスが提供された 買手に対する売手の価格が固定された金額または決定可能な金額である 回収可能性が合理的に確実である <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>建設型または特定の製造型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>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可能である <p>上記の要件が満たされない場合、収益は所有に伴うリスクと経済価値の移転後に認識され、これは最終顧客への販売時となる可能性があります。</p> <p>サービスの提供により生じる収益に関して、以下の要件の全てが満たされることを条件として、収益は貸借対照表日における取引の進捗度に応じて認識されなければなりません(進行基準)。</p> <ul style="list-style-type: none"> 収益の額を、信頼性を持って測定できる 経済的便益が売手に流入する可能性が高い 貸借対照表日における進捗度を信頼性をもって測定できる 取引について発生したコストまたは発生が見込まれるコストを、信頼性をもって測定できる

新基準	現行の US GAAP	現行の IFRS
<p>IP のライセンス</p> <p>新基準には、IP のライセンスからの収益が一時点で認識されるのか、または一定の期間にわたり認識されるのかを判定するための特定のガイダンスが含まれています。P.6 から開始するステップ 2 の解説をご参照ください。</p> <p>また収益基準には、売上高または使用量ベースのロイヤルティの形式での対価を有する IP のライセンスに対してのみ適用される狭い範囲の例外が含まれています。収益は、その後の販売または使用が生じる時、またはロイヤルティの一部またはすべてが配分された履行義務が充足された(または部分的に充足された)時点のいずれか遅い方で認識されます。</p>	<p>予想される影響</p> <p>収益認識の時期は、支配の移転よりもリスクと経済価値の移転により焦点を当てた現行の US GAAP と比較した場合、一部の企業において変更となる(そして早まる)可能性があります。リスクと経済価値の移転は、新基準の下で支配が移転したかどうかの指標となりますが、企業は追加の指標を検討する必要があります。</p> <p>新基準の下で、別個のライセンスが IP を使用する権利である場合、収益は一時点で認識されます。ライセンスが永久ライセンスであるか、期限付きライセンスであるかは、この結果に影響を与えません。したがって、新基準に基づく分析は、企業の現行基準に基づく会計処理の方法によって、現行基準と比較して収益認識の時期が異なる場合があります。</p> <p>売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの形式での対価を伴う IP のライセンスに関して、新ガイダンスにおいて適用される例外により、企業は通常、ロイヤルティを受け取るまで収益を認識しないため、現行ガイダンスの下での会計処理と類似した処理が行われる可能性があります。しかし、新ガイダンスでは収益を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ことが明示されていることから、顧客からの情報が「時間差」で受け取られる場合には、企業は売上または使用が発生した時点で収益を認識するために売上高または使用量を見積らなくてはならない場合があります。</p>	<p>上記の要件が満たされない場合、サービスの提供から生じた収益は認識された費用が回収可能な範囲でのみ認識されなければなりません(原価回収法)。</p>

設例 5-1 売上高に基づくロイヤルティを伴う IP のライセンス

事例: Software 社は、顧客に特許を取得した携帯端末用技術のライセンスを供与し、前払報酬なしで、顧客の将来の製品売上上の 1%を受け取ります。ライセンス期間は、残存する特許期間と同じで 3 年間です。この領域における技術は、急速に変化しており、生じうる対価は新しい技術が開発されるかどうかに応じて、1 千万ドルから 5 千万ドルの範囲となります。

この契約に関して Software 社はどのように収益を認識すべきですか。

分析: 売主が IP のライセンスと交換で売上高ベースのロイヤルティを約束されているため、売上高ベースまたは使用量ベースに基づくロイヤルティの例外がこの契約に適用されます。ロイヤルティは、将来における顧客の製品販売時まで認識されません。

設例 5-2 IP のライセンスが支配的である場合

事例: Software 社は、1 年契約で顧客にヘルプデスクのソフトウェア・ライセンスを供与し、当該ソフトウェアの使用に関するトレーニングの提供を約束します。顧客は、ソフトウェア・ライセンスおよびトレーニングと引き換えに、ヘルプデスクチケット 1 枚が処理されるごとに 1 ドルを支払うことを約束します。Software 社はソフトウェア・ライセンスとトレーニングがそれぞれ別個のものであると結論づけます。

この契約に対して売上高ベースまたは使用量ベースのロイヤルティの例外は適用されますか。

分析: はい。顧客は、トレーニングよりもソフトウェア・ライセンスの方に著しく大きな価値を置くであろうと考えられるため、IP のライセンスが契約において支配的であるといえるので、ロイヤルティの例外が適用されます。この例外の適用により、Software 社は、このアプローチによって収益の認識が履行より前に早まるものではないと仮定し、使用が発生した際に収益を認識します。

設例 5-3 売上高ベースのロイヤルティおよび保証された最小限の金額を伴う IP ライセンス

事例: Software 社は、携帯端末で使用する特許権を得た技術のライセンスを供与し、前払報酬なしで将来の製品売上の1%を受け取ります。解約不能のライセンス期間は、残りの特許期間と同じ 3 年間です。この領域における技術は急速に変化しているため、製品の販売から受け取る可能性のある対価は、新しい技術が開発されるかどうかに従い、0ドルから5千万ドルの範囲となります。しかし、Software 社は、実際の販売の有無にかかわらず、年度末において少なくとも5百万ドルの支払いを受ける権利があります。

経営者は、ライセンス期間の開始時に一時点でライセンスが移転すると結論づけました。また経営者は、権利を得ることになる対価を回収する可能性が高く、かつライセンスが移転した後に残存する義務はないと結論付けました。

Software 社は取引をどのように会計処理すべきですか。

分析: Software 社は、将来における製品の売上の発生時にロイヤルティの収益を認識します。しかし、Software 社は、各年度末に少なくとも5百万ドルを受け取る権利を与えられており、この対価の額は変動しません。したがって、Software 社は、ライセンスの開始時点において、この固定金額(1千5百万ドルの最低支払金額)を収益として認識する必要があります。ロイヤルティから生じる対価で、各年度において5百万ドルを超える部分は販売の発生時に認識されることとなります。

Software 社は、この契約が重大な金融要素を含むかどうかについても検討する必要があります。

サービスとしてのソフトウェア

IPのライセンスが含まれないサービスとしてのソフトウェア(SaaS)契約は、サービスとして会計処理されます。PwCは大部分のSaaS契約が、それぞれの別個のサービス期間(例えば、日次または月次のサービス期間)がほぼ同一であり、一定の期間にわたり認識する要件を満たし、かつそれぞれの別個のサービス期間にわたる進捗度の測定に同一の手法を用いるため、一連の別個のサービス期間として会計処理するための要件を満たすだろうと見込んでいます。

そのため、SaaS 契約からの収益は通常、契約変更の会計処理と変動対価の配分である場合を除いて、単一の履行義務として会計処理されることとなります。これらの2つの領域において、収益認識モデルは一連の別個の財またはサービスに適用されます。

設例 5-4 一連のサービスへの変動対価の配分

事例: Cloud 社は、給与処理を行うクラウドベースのソリューションを提供するために顧客と1年契約を結びます。顧客は、ホスティング期間中にソフトウェアを所有することはできません。Cloud 社は、前払報酬の10,000ドルに加えて、クラウドベースのソリューションを通じて処理される従業員の給与1件につき2ドルを顧客に請求します。顧客が契約を更新する場合、類似の前払報酬を支払う必要があります。

Cloud 社はこの契約から収益をどのように認識すべきですか。

分析: Cloud 社は、一定の期間にわたり充足される単一の履行義務を表す一連の別個のサービスを提供します。Cloud 社は、10,000ドルの前払報酬について適切な進捗度の測定値を決定する必要があり、それは契約期間にわたって均等に認識される可能性が高いでしょう。

Cloud 社は、月次の変動手数を関連する別個の月次サービスに配分する必要があります。配分の目的は、契約を通じて報酬の価格設定が首尾一貫しているため満たされます。

料金が契約を通じて一貫していないのであれば(例えば、契約期間中に給与が処理される従業員1人あたりの手数料が2ドルから8ドルの範囲となる場合など)、ベンダーは、変動する月次手数料を関連する各月に配分することが配分目的を満たすかどうかを評価する必要があります。Cloud 社は、料金の変動が、顧客に提供された価値の変動と関連性があるかどうかを評価するでしょう。



契約コスト

契約獲得のための増分コスト

例えば、販売マーケティングコスト、入札および提案コスト、販売手数料、弁護士報酬などにより、顧客との契約獲得のためのコストが企業に発生する可能性があります。企業は、顧客との契約獲得のための増分コストのうち、回収される見込みであるものを資産計上する必要があります。契約獲得のための増分コストは、企業が当該契約を獲得しなければ発生しなかったであろうコストです。したがって、入札、提案、販売およびマーケティングコストは企業が契約を獲得しなかったとしても発生したと考えられるため、増分コストにはなりません。同様に、契約獲得のプロセスで発生した従業員の年俸、弁護士費用および旅費は、契約が成立したかどうかにかかわらず発生するコストであるため増分コストではありません。

販売手数料は、契約獲得のための増分コストを表しており、資産として計上されなければなりません。新基準では、契約獲得のための増分コストの見込まれる償却期間が1年以内であるという、費用計上することを企業に認める実務上の便法の要件を満たさないかぎり、これらのコストを発生時に費用計上することは認められません。この点は、販売手数料を費用計上するのか、それとも繰り延べるのかに関して会計方針の選択を行うことを企業に認めている現行ガイダンスと異なっています。

新収益基準では増分コストに焦点を当てていることから、企業はより多くの手数を資産化することが求められる可能性があります。また、当該コストが「直接」であるかどうかは考慮されません。同じ契約のための複数の個人（例えば、販売員、マネージャー、および地域のマネージャー）への手数料の支払は、増分コストの要件を満たす可能性があります。さらに、手数料の支払時期が、それ単独で、コストが増分コストであるかどうかを決定することはありません。契約のプールに基づき支払われる手数料も増分コストの要件を満たす可能性があります。

企業は、(契約を獲得したかどうか以外の)支払金額に影響を与える要因があるかどうかを決定するために判断を適用しなければならない場合があります。その要因は、当該支払が増分コストではないことを示唆している可能性があります。例えば、新契約の獲得およびその他の業績目標の両方に基づき支払われる任意のボーナスは、増分コストではありません。これは、企業がボーナスを支払うかどうか、およびボーナスの金額が他の要因によって影響を受ける可能性があるためです。

契約を履行するためのコスト

ソフトウェア企業は、例えば、契約の獲得後、顧客への財またはサービスの移転前に契約に基づき履行義務を履行するためにセットアップ費用などのコストを負う可能性があります。経営者はまず、これらのコストに関する会計処理が他の基準（例えば、IAS 第16号「有形固定資産」やIAS 第38号「無形資産」など）の範囲に含まれるかどうかを判断する必要があります。他の基準に含まれない場合には、契約を履行するために生じたコストが次の要件のすべてに該当する場合に、当該コストは資産化の要件を満たすことになります。

- 当該コストが、契約または企業が具体的に特定できる予想される契約に直接関連している
- 当該コストが、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
- 当該コストの回収が見込まれている

テクノロジー業界におけるセットアップ費用については、[PwCの収益ガイド](#)（英語のみ）のExample 11-4をご参照ください。

資産化された契約コストの償却

ソフトウェア企業は、契約獲得や履行のためのコストの資産化により認識した資産を、当該資産に関連する財またはサービスの移転パターンと整合的で規則的な基礎で償却しなければなりません。資産化したコストは、契約全体、契約における特定の履行義務、または予想される契約更新に関連している場合があります。

企業は、予想される契約の更新に関して、それらに見合ったコストを負う場合に、当該契約更新を償却期間に含めるべきではありません。例えば、従業員に対して 2%の販売手数料を当初の年間契約に対して支払い、年間契約の更新時にも 2%の手数を支払う場合には、企業は当初の手数を当初の契約期間にわたって償却しなければならず、更新手数料は当初の手数料に見合ったものであるため、更新期間にわたって償却しなければなりません。

多くの場合、契約の更新手数料は、当初手数料よりも少額となります。このような状況において、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見合ったものである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。その結果、それぞれの契約の価値が等しく、かつ契約の更新手数料が当初手数料よりも少額である場合、更新手数料は、当初手数料に見合ったものではない可能性が高くなります。したがって、当初の契約を獲得するためのコストから認識された資産は、顧客から受け取る将来キャッシュ・フローの期間に基づく顧客の平均契約期間にわたってなど、当初の契約期間よりも長期にわたって償却されます。資産が関連する財またはサービスの寿命が顧客の平均契約期間よりも短いような場合には、顧客の平均契約期間よりも短い期間で償却されることもありえます。

設例 6-1 契約獲得の増分コスト

事例: 企業の販売部門副社長は各四半期の開始時に設定された特定の収益目標が満たされたかどうかに基づき、四半期ごとにボーナスを受け取ります。

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: 状況により異なります。企業は収益目標が、新契約の獲得以外の要素を含むかどうかを検討する必要があります。新契約獲得以外の要素が含まれる場合、ボーナスの支払は増分コストではありません。

ボーナスが、その四半期中に獲得された新契約の累積的な目標の達成のみに基づき支払われる場合、支払われるボーナスは実質的に遅れてなされる手数料の支払いとなるため、増分コストとなる可能性が高くなります。

設例 6-2 当初手数料の償却

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年次契約更新ごとに 250ドルが支払われます。当初契約および更新された契約の下で提供されるサービスは、実質的に同じです。企業は、顧客が契約を更新することを見込んでいます。顧客の平均契約期間は 5 年間です。

当初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: 更新手数料は当初手数料に見合ったものではないため、当初手数料は、当初契約期間よりも長期にわたって償却されなければなりません。この設例において、平均契約期間である 5 年が合理的な償却期間となる可能性があります。当該資産は、関連するサービスの移転と整合的で規則的な基礎で償却しなければなりません。このため、企業は、当初手数料の 500ドルを顧客の平均契約期間である 5 年にわたって償却するか、または当初手数料の 500ドルを 2つの要素に区分し、当初の契約期間である 1 年で 250ドルを償却し、残りの 250ドルを顧客の平均契約期間である 5 年間にわたり償却することができます。

テクノロジー、メディアおよび情報通信(TMT)業界におけるPwCのプラクティス

PwCのTMTプラクティスは、テクノロジー、メディアおよび情報通信業界のビジネス・リーダーが複雑な環境において事業を運営し、新たな機会を活用できるよう支援しています。

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、アドバイザリ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。

© 2018 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.