

収益に関する新しいグローバル・スタンダード

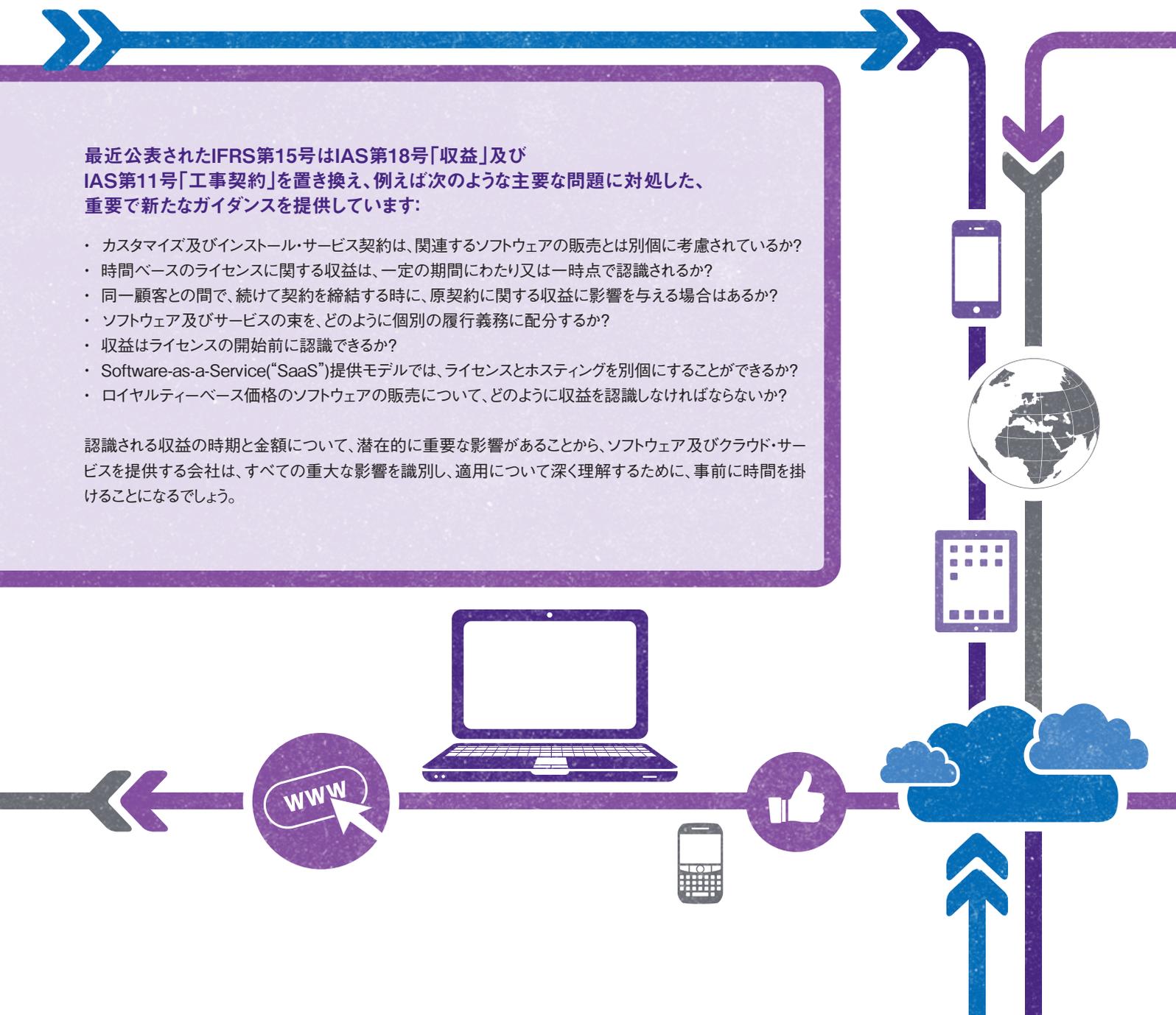
この基準がソフトウェア及びクラウド・サービス産業に与える影響

IASBと米国FASBは、ついに収益に関する新基準—IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益（米国ではASU2014-09又はTopic606）」を公表しました。本資料は新しい要求事項と、それがソフトウェア及びクラウド・サービス産業に与える影響がどのようなものであるのかを、概観しています。

最近公表されたIFRS第15号はIAS第18号「収益」及びIAS第11号「工事契約」を置き換え、例えば次のような主要な問題に対処した、重要で新たなガイダンスを提供しています：

- ・ カスタマイズ及びインストール・サービス契約は、関連するソフトウェアの販売とは別個に考慮されているか？
- ・ 時間ベースのライセンスに関する収益は、一定の期間にわたり又は一時点で認識されるか？
- ・ 同一顧客との間で、続けて契約を締結する時に、原契約に関する収益に影響を与える場合はあるか？
- ・ ソフトウェア及びサービスの束を、どのように個別の履行義務に配分するか？
- ・ 収益はライセンスの開始前に認識できるか？
- ・ Software-as-a-Service(“SaaS”)提供モデルでは、ライセンスとホスティングを別個にすることができるか？
- ・ ロイヤルティーベース価格のソフトウェアの販売について、どのように収益を認識しなければならないか？

認識される収益の時期と金額について、潜在的に重要な影響があることから、ソフトウェア及びクラウド・サービスを提供する会社は、すべての重大な影響を識別し、適用について深く理解するために、事前に時間を掛けることになるでしょう。



新基準の概観

新基準はIAS第18号「収益」、IAS第11号「工事契約」及び収益に関連する解釈指針を、以下の5ステップの支配ベースのモデルに置換えます:

ステップ 1: 顧客との契約を識別する

IFRS第15号は、収益が一時点で又は一定の期間にわたり認識されるのかを決定する要件を変更します。IASBは、次のような現行のIFRSsに欠けている多くの領域における追加のガイダンスも提供しています:

ステップ 2: 履行義務を識別する

- ・ 複数要素契約
- ・ 現金以外の対価及び変動対価
- ・ 返品権及び顧客のオプション
- ・ 売り手の買戻しオプション及び買戻し契約
- ・ 製品保証
- ・ 本人か代理人かの検討(総額か純額か)
- ・ 知的財産のライセンス供与
- ・ 権利の未行使
- ・ 返還不能の前払手数料
- ・ 委託販売契約及び請求済未出荷契約

ステップ 3: 取引価格を算定する

ステップ 4: 取引価格を履行義務に配分する

ステップ 5: 履行義務の充足時又は充足するにつれて収益を認識する

IFRS第15号は、契約残高、残りの履行義務(受注残)及び重要な判断に関する情報を含む、収益についてかなり多くの開示を要求しています。

経過措置及び発効日

IFRS第15号は、2017年1月1日以後開始する事業年度から適用になります。経過措置としての比較年度を修正再表示しない選択肢を含んだ簡素化をして、遡及適用します。また、早期適用が容認されています。

例えば特定及び不特定のアップグレード権、インストール・サービス、カスタマイズ、セットアップ・コスト及びサービスの更新権といった多くの他の産業では見られない複数要素契約及び多様な特徴に象徴される多くの契約があることから、ソフトウェア及びクラウド・サービス産業における収益の会計は複雑です。IAS第18号とIAS第11号が限定的なガイダンスしか提供していなかった状況下で、SaaSビジネスモデルの出現や他の独自の特徴もまた、どのように、いつ収益を認識するかを決定する場合における特有の課題となっています。

この基準がソフトウェア及びクラウド・サービス産業に与える影響

IFRSが特定のソフトウェア及びクラウド・サービス産業の収益認識に関するガイダンスを欠いていたことから、この産業に属する多くの企業は、より詳細なガイダンスとしてUSGAAPを利用していました。IFRS第15号(米国ではASU2014-09又はTopic606)の公表により、ASC605-25(複数要素契約)とASC985-605(ソフトウェア収益認識)におけるほとんどの現行USGAAPのガイダンスは新基準により廃止されます。コンバージェンスされた収益の新基準は、ソフトウェア及びクラウド・サービス契約に等しく適用され、どのUSGAAPのガイダンスを類推するか—現在クラウド・サービス企業が共通に直面している課題—を決定することはありません。

ステップ 1： 顧客との契約を識別する

新モデルのステップ1は、契約を識別することです。このモデルにおいて、企業は次の場合に限り次のステップに進めます：

- ・ 契約に経済的実質がある
- ・ 当事者が契約を承認している
- ・ 各当事者の権利及び支払条件が明確に識別できる
- ・ 企業が対価を回収する可能性が高い

契約の承認

IFRS第15号において、承認は、書面で、口頭で又は他の慣習的な事業慣行に従って証拠付けられることがあります；従って、強制可能な権利及び義務を生じさせる各当事者の合意があると企業が立証する方法には自由裁量があります。IAS第18号の現行のガイダンスは詳細ではなく、ほとんどのソフトウェア会社は、収益認識前に契約書の締結を要求する会計方針を従前に採用していない限り、この領域において重要な影響には直面しません。

IAS第18号の現行のガイダンスは詳細ではなく、ほとんどのソフトウェア企業は、収益認識前に契約書の締結を要求する会計方針を従前に採用していない限り、この領域において重要な影響を受ける可能性はありません。

要件を満たさない

企業が上記要件を満たしたといまだ結論付けていない状況では、IFRS第15号は、部分的に現金の支払いを受けていても、収益を認識することを許容しません。代わりに、要件を満たす時まで、又は受領したすべての対価が返還不要で、かつ履行が完了するか、契約が取消される時まで、すべての収益は繰延べられる必要があります。

契約の結合

現行のガイダンスは、複数の契約が同一の経済的契約の一部を構成する場合の、一連の指標のみを提供しており、契約を結合しなければならないかを決定する場合に、相当な判断を行使することを要求しています。

対照的に、IFRS第15号は、次の要件のいずれか一つ以上に該当する場合には、同一の顧客と同時又はほぼ同時に契約した複数の契約を結合することを企業に明示的に要求しています：

- ・ 契約が単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉されている
- ・ 1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される
- ・ 複数の契約で約束した財又はサービスが、単一の履行義務である

明示的な要件(そして、一つだけが満たされなければならない事実)の存在により、いくつかの契約の会計処理の結果を変更する可能性があります。

ステップ 2： 履行義務を識別する

IFRS第15号の基本的なモデルは、契約全体ではなく、「区別できる」履行義務の充足により収益が認識されるというものです。約束された財又はサービスは、次の両方を満たす場合、区別できます：

- ・ 顧客が便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができる
- ・ 「別個に識別可能」である、例えば、仕入先が多様な履行義務を統合、修正又はカスタマイズする著しいサービスを提供しない

現行のIFRSは「複数要素契約」について詳細なガイダンスを欠いており、多くのソフトウェア及びクラウド・サービス企業は、この領域におけるUSGAAPのより多くの規範的なガイダンスを参照しています。現行のUSGAAPとは異なり、IFRS第15号

における公正価値の「売手固有の客観的証拠」("VSOE")の有無は、会計上、契約における提供物が別個(又は結合される)かどうかに影響を及ぼしません。代わりに、別個のものとなる、より多くの又は異なる要素(「履行義務」とされる)を、上記の「区別できる」要件に基づいて、複数要素が個別的吗どうかを評価することが企業に要求されます。契約対価を、識別された個別の履行義務へ事後的に配分することについては、以下のステップ4で取上げています。

IFRS第15号の基本的なモデルは、「区別できる」履行義務の充足により収益が認識されるというものです。

IFRS第15号において、顧客の選択権は、「重要な権利」及び「別個の履行義務」を表わすかどうかで評価されなければなりません。

追加的な財又はサービスに対する顧客の選択権

IFRS第15号において、顧客の選択権は、「重要な権利」及び「別個の履行義務」を表わすかどうかで評価されなければなりません。契約が、ソフトウェアのライセンスを値引きで更新するオプションを顧客に付与している場合、契約を締結しなければ顧客が受け取れないものを提供するときのみ、そのオプションが「重要な権利」となります。このような値引きは、ライセンスに通常与えられる範囲の値引きを超えるときのみ、「重要な権利」となります。顧客が、財又は

サービスについて独立販売価格を反映する価格で追加的に購入するオプションを有している場合には、そのオプションは「重要な権利」を顧客に提供していません。

これは、将来の売上の値引きが、「重要かつ増分」と考えられるかの評価を要求する現行のUSGAAPの基準を類推した企業によって得られた結果と類似しています。しかし、(それが重要な権利と想定すると)IFRS第15号においてオプションに配分された金額とは異なる場合があります(ステップ3と4をご参照下さい)。

ステップ 3： 取引価格を算定する

IFRS第15号において「取引価格」とは、「顧客への約束された財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額」です。この対価は固定又は変動、あるいはその両方を含むことがあります。

IFRS第15号において、慣習的な事業慣行が、企業が契約価格の一部分のみに関してその権利を行使する(すなわち、企業が割引を提供するであろう)という妥当な期待を顧客の一部に創出している場合には、取引価格は低い金額と等しくなります。

変動対価

一部の再販売及び代理店契約を含む、一種類又はその他の種類の変動価格契約(例えば、リポート、特典又はインセンティブの支払い)は、ソフトウェア及びクラウド・サービス産業においては一般的です。企業は、確率加重金額又は最も発生の可能性が高い金額のいずれかを用いて、変動支払金額を契約価格の見積りに含めます。この変動対価の金額は、見積りの事後の変動が、認識された契約収益の累計額の重要な戻入れをもたらさない可能性が非常に高いという限度内で、契約価格に含めることができます。

企業は、「区別できる」ことを条件として、確率加重金額又は最も可能性の高い金額アプローチを用いて、変動支払金額を契約価格の見積りに含めます。

この産業に非常に関連があると思われる一つの例外は、知的財産の売上又は使用ベースのロイヤリティです。この場合、取引価格は見込まれるロイヤリティの支払いの見積りを含みません。この金額は、事後的な販売又は使用が発生した場合にのみ取引価格に含まれます

財務要素

ソフトウェア企業の支払条件は、事業の種類や顧客の階層により異なることがあります。IFRS第15号において、「重要な財務要素」が支払条件に含まれている場合には、取引価格は調整されます。IFRS第15号は、約束した対価と現金販売価格

の関係や、約束した財又はサービスの移転と顧客の支払う時点の期間の長さを含む、重要な財務要素が契約に存在するかどうかを企業が決定するための指標を提供しています。重要な財務要素の影響は、収益とは区別されて会計処理されま

す。IAS第18号においては、受け取る対価の公正価値に焦点が置かれていましたが、IFRS第15号における目的は、顧客が現金で支払うであろう金額と等価で収益を認識することです。

ステップ 4： 取引価格を履行義務に配分する

企業が、契約に複数の履行義務が含まれていると決定する場合には、取引価格を独立販売価格の比率で別個の履行義務に配分します。

独立販売価格の見積り

IFRS第15号は、独立販売価格を「企業が顧客に、約束した財又はサービスを別個に販売するであろう価格」として定義しています。企業が請求する観察可能な販売価格が利用可能な場合、それが独立販売価格の最良の証拠となります。それが利用できない場合には、利用

可能なすべての情報を用いて、さらに観察可能なインプットを最大限に使用して、独立販売価格を見積ります。IFRS第15号は、独立販売価格の適切な見積り方法として次の3つを提案していますが、要求するものではありません。調整後市場評価法、見積コストにマージンを加算する方法又は残余アプローチです。

残余法がIFRS第15号で独立販売価格の見積りとして利用できるのは、財又はサービスの販売価格が著しく変動する（例えば、既存の関係の強さ、取引量、支払い能力又はその他の要素を考慮して価格が調整されて異なる顧客へ販売される）か、企業が販売される財又はサービスについての価格をまだ設定していない場合（例えば、新しいソフトウェア）に限られます。IAS第18号は残余法の利用について、わずかな詳細しか提供していませんが、一般的な見方では、未提供要素（いわゆる「逆残余」アプローチ）の公

IFRS第15号は、
値引きを、いつ、どうやって
契約における一つ又は
複数（しかし、すべてではない）の
履行義務に配分することが
適切なものかについての、
詳細なガイダンスを提供しています。
変動対価の配分に関しても
同様のガイダンスが
提供されています。

正価値の見積りを利用する方法はできませんでした。IFRS第15号においてそのような限定はありませんが、残余法の利用は上記のような制限があります。

IAS第18号では、独立販売価格が直接観察可能ではない場合、企業はIFRS第15号の提案に類似する見積り技法を利用します。しかし、この領域における追加のガイダンスとしてUSGAAPを類推するクラウド・サービス企業は、VSOEの公正価値、第三者販売価格及び販売価格の経営者の最善の見積りといった、ヒエラルキーが最早存在しないことに気付くことになるでしょう。

この領域における追加のガイダンスとしてUSGAAPを類推するクラウド・サービス企業は、VSOEの公正価値、第三者販売価格及び販売価格の経営者の最善の見積りといった、ヒエラルキーが最早存在しないことに気付くことになるでしょう。

配分技法

上記のとおり、IFRS第15号は取引価格を独立販売価格の比率で別個の履行義務に配分することを要求しています。IAS第18号には、一つの契約に含まれる複数の提供物に関する収益を、いつ、どうやって配分するかを規範的なガイダンスがなく、実務に不整合がありました。IFRS第15号の、個別の履行義務に帰属する対価の金額の見積りを可能にする各種の技法と共に「区別できる」ことに対する考え方は、例

えば履行が完了しておらず、かつ許容可能な公正価値の証拠が利用可能でない場合における、特別なソフトウェア・アップグレード権といった、特定の狭い分野の問題を扱うガイダンスとして従来USGAAPを参照していた企業に実務上の便宜を提供するはずで

きを、いつ、どうやって契約における一つ又は複数(しかし、すべてではない)の履行義務に配分することが適切なのかについての、詳細なガイダンスを提供しています。変動対価の配分に関しても同様のガイダンスが提供されています。IAS第18号には、同様のガイダンスはありません。

値引き及び変動対価の配分

財及びサービスを束で購入する時に、顧客が値引きを受けることは一般的です。IFRS第15号は、値引

ステップ 5：履行義務の充足時又は充足するにつれて収益を認識する

企業は、契約の開始時に、それぞれ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決定します。充足とはすなわち、支配の移転です。概して、次の条件のうちのいずれかが存在する場合には、支配は一定の期間にわたり移転するものと考えられます：

- ・ 企業が履行するにつれて、顧客が便益を受け取り消費する
- ・ 資産が創出されるか又は増価するにつれて顧客が当該資産を支配する
- ・ 売主にとって他に転用できない資産で、売主は現在までに履行した作業についての支払を受ける権利を有している

これらの条件のいずれも満たさない場合、企業は一時点で収益を認識します。

ソフトウェアが、機能面で不可欠と考えられる重要なカスタマイズ、インストール、又は統合サービスと束になっている時には、現代の多くのソフトウェア企業は、IAS第11号における工事進行基準と同様の方法を用いて、一定の期間にわたり収益を認識します。

これらの企業は、支配ベースのモデルで収益を決定するIFRS第15号におけるこの履行義務が、依然として一定の期間にわたり認識することを要求しているか慎重に分析する必要があります。

企業は、
契約の開始時に、
それぞれの履行義務が
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
決定します。

その他のガイダンス

契約コスト

IFRS第15号は、一定の条件を満たす場合に、契約を履行するためのコスト及び契約獲得の増分コスト（例えば販売手数料）を資産として認識するように要求しています。ただし、実務上の便宜として、企業は、認識するであろう資産の償却期間が1年以内である場合には、契約獲得の増分コストを発生時に費用として認識することができます。

契約コストの現行実務は混在しており、発生時に費用化する企業がある一方で、その他のガイダンスを

類推して、一定の契約獲得コストを繰延べる会計方針を選択することもあります。どちらのケースでも、企業はIFRS第15号の適用に伴う変更を経験するかもしれません。

開示

IFRS第15号は、収益の流れの分解、契約資産/負債の識別、及びソフトウェア及びクラウド・サービス企業が従前は報告していなかった場合もある多くのその他の新しい開示など、定量的及び定性的な開示を要求しています。結果的に、ソフト

契約コストの現行実務は混在しており、発生時に費用化する企業がある一方で、その他のガイダンスを類推して、一定の契約取得コストを繰延べる会計方針を選択することもあります。

ウェア及びクラウド・サービス企業が新しい要求事項に準拠するために必要な追加的な情報を把握し、サマリーするシステムと手続が必要になります。