

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

IFRS industry insights

IASB が収益認識に関する再公開草案を公表—ソフトウェア業界に関する洞察



再公開草案の公表は、まったく新しい収益認識基準書を開発するための次のステップであり、2010年6月に公表された当初の公開草案での提案についての広範なアウトリーチ活動と再審議を受けたものである。

2011年11月14日、国際会計基準審議会(IASB)と米国財務会計基準審議会(FASB)は、再公開草案 ED/2011/06「顧客との契約から生じる収益」(以下、「再公開草案(再ED)」)を共同で公表した。再EDの公表は、まったく新しい収益認識基準書を開発するための次のステップであり、2010年6月に公表された当初EDでの提案についての広範なアウトリーチ活動と再審議を受けたものである。根底にある概念的な基礎に変更はないものの、IASBとFASB(以下、合わせて「両審議会」)は、当初EDにおける提案の多くについて細部を変更した。これらの変更の結果と財務諸表利用者にとっての収益に関する表示科目の重要性を考慮して、両審議会は、パブリック・コメントのために再EDを公開することを決定した。本基準書案は、2015年1月1日より前に開始する事業年度から発効することではなく、IASBは早期適用を認めている。

本「IFRS industry insights」は、ソフトウェア企業に重大な影響を及ぼす可能性のある再EDの内容を取り上げるとともに、これらの改訂された提案の潜在的な影響の評価に役立つ洞察を提供するものである。

別個の履行義務の識別

当初EDと再EDの双方とも、財またはサービスが「区別できる(distinct)」とみなされる場合、それらを別個の履行義務として会計処理することを提案している。当初EDは、「財またはサービスが、別個に販売されている場合」、または「財またはサービスが区別できる機能や利益マージンを有しているため別個に販売し得る場合」に義務は区別できるとみなしていたが、多くの者(特に建設業界)から、単一の契約中に管理できないほど多くの履行義務が識別される懸念が表明された。再EDは、「区別できる」の定義を改善することによりこれらの懸念に対応している。

再EDにおいて、以下で説明されている場合を除き、次のいずれかを満たす場合、財またはサービスは区別できる。

- a) 企業が、財またはサービスを通常別個に販売している。
- b) 顧客が、それ単独で、または顧客が容易に利用可能な資源とともに、財またはサービスからの便益を享受できる。

これらの規準にかかわらず、以下の規準の双方を満たす場合、約束された財またはサービスの束における財またはサービスは区別できず、そのため、財またはサービスの束は、単一の履行義務として取扱われる。

- a) 束における財またはサービスの相互関連性が非常に高く、これらを顧客へ移転するには、企業が、顧客が契約した結合後の項目（複数可）へ財またはサービスを結合する重要なサービスを提供する必要がある
- b) 契約を履行するために、財またはサービスの束が大幅に修正されているまたはカスタマイズされている

再 ED は、実務上の便宜として、企業は、2 つ以上の区別できる財またはサービスの顧客への移転パターンが同一である場合、これらを単一の履行義務として会計処理することができるとしている（例えば、区別できる財またはサービスの進捗度の測定に、1 つの方法を適用することが、財またはサービスの顧客への移転を忠実に示す場合）。

履行義務の識別は、収益の認識時期にしばしば影響を与えるので、ソフトウェア企業は、契約中の履行義務を注意深く評価する必要がある。

履行義務の識別は、収益の認識時期にしばしば影響を与えるので、ソフトウェア企業は、契約中の履行義務を注意深く評価する必要がある。財またはサービスの相互関連性が非常に強いかどうか、および契約が変更またはカスタマイズされているかどうかに焦点をあてる規準は、新たに加わったものであり、特に、カスタマイゼーション (customisation) およびインテグレーション (integration) などといった関連する専門的なサービスとともにコア・ソフトウェア製品を供給するソフトウェア企業に関係するものである。これらの企業は、自らの束ねられた (bundled) 複数要素ソフトウェア契約が、別個の履行義務として会計処理されるかどうかを評価する必要がある。評価の際に、インテグレーションの程度、カスタマイズのレベルおよび履行義務が充足される順番を含む数多くの要因を考慮する必要がある。なぜなら、顧客は、同一の契約中の他の財またはサービスが引き渡されるまで財またはサービスを使用することができないことがあるためである。

設例1

ある企業は、顧客に対して、ソフトウェアのライセンスと専門的サービスを販売する。ライセンスに関連したソフトウェアは、顧客のために大幅にはカスタマイズされておらず、顧客は、引渡しの際、専門的サービスを受けることなく、当該ソフトウェアを使用することができる。ライセンスの移転のパターンは、一時点で発生し (引渡し時)、サービスの移転のパターンは、一定の期間 (サービスの履行につれて) にわたって発生するので、ライセンスとサービスは異なる「顧客への移転パターン」を有している。このケースにおいて、ライセンスおよび専門的サービスは、別個の履行義務と考えられる可能性がある。その場合には、専門的サービス契約についての収益は、通常、サービス期間にわたって認識され、ライセンスについての収益は、通常、引渡し時に認識されることが多い。

設例2

ある企業は、顧客に対して、ソフトウェアのライセンスと専門的なサービスを販売する。ライセンスに関連したソフトウェアは、顧客のために大幅にカスタマイズされており、顧客が当該ソフトウェアを使用するには、専門的なサービス (インストール、設定) が必要である。大幅にカスタマイズされたソフトウェアの性質上、企業は、専門的なサービスを一緒に販売することなく、ソフトウェアを販売することはない。むしろ、企業のビジネス・モデルは、ライセンスと専門的サービスを統合し、顧客の個別のニーズを満たすことにある。この場合、ライセン

スおよび専門的サービスは単一の履行義務と考えられる可能性がある。その場合には、当該契約についての収益は、通常、サービス期間にわたって認識することになる。

設例3

ある企業は、顧客に対して、ソフトウェアのライセンスおよび当該ソフトウェアの機能性を向上させる製品を販売する。顧客は、当該製品がなくても当該ソフトウェアを使用することができるが、当該製品は、当該ソフトウェアなしにそれ単独で使用することはできない。ライセンスが最初に引き渡される場合、束の中のそれぞれの要素は、別個の履行義務と考えられる可能性がある。その場合には、それぞれの要素についての収益は別個に認識される。しかし、ライセンスの前に製品が引き渡される場合、顧客は（ソフトウェアの引渡前には）、当該製品だけでは、または顧客が容易に入手可能な資源と共に、便益を享受できない場合があるため、当該製品は別個の履行義務と考えられない。後者の場合、ライセンスおよび製品についての収益は、ライセンスが顧客に引き渡された時に認識されることになる。

設例4

ある企業は、顧客に対して、ソフトウェアのライセンスおよび契約後のカスタマー・サポート（post-contract customer support: PCS）を販売する。ライセンスに関連したソフトウェアは顧客のために大幅にはカスタマイズされていない。当該 PCS には、当該ソフトウェアの将来のアップデートを提供するという約束が含まれている。将来のアップデートは、頻繁に発生すると予測され、ソフトウェアの機能性に必要不可欠なものである。なぜなら、顧客は、将来のアップデートなしに、ソフトウェアを使用し続けることができないためである。この場合、ライセンスおよび PCS は、単一の履行義務であると考えられる可能性がある。なぜなら、当該ソフトウェアは区別できる機能を有していないためである。アップデートは、ソフトウェアの機能性に必要不可欠なものであるため、顧客は、当該ソフトウェアからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と一緒にして得ることができない。

取引価格の算定

当初 ED は、取引価格が変動する場合、企業が合理的に見積ることができるならば、取引価格の確率加重平均見積りを使用することが要求されることを提案した。再 ED は、「取引価格とは、顧客への財またはサービスの移転と交換に、企業が権利を得ることが見込まれる対価の金額（第三者のために回収する金額を除く）」であることを明確にした。取引価格には、値引き、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー、割引またはその他の類似の項目を含む。見積りは、利用可能な実績情報、現在の情報、将来の情報を反映し、確率加重平均金額または最も発生の可能性が高い金額（すなわち経営者の最善の見積り）に基づく。それは、「企業に権利を得られる対価の金額をよりよく予測すると企業が予想する方法」による。契約を通じて、1つの方法を一貫して適用する必要がある。

一定の状況において、「最善の見積りアプローチ（best estimate approach）」を使用することを認める両審議会の提案は、情報が不足する場合の信頼性のない見積りに関するソフトウェア企業の懸念を緩和するであろう。しかし、対価の時期や対価の金額に不確実性がある場合であっても、取引価格を見積る必要性は削除されていない。

貨幣の時間価値

当初の公開草案と再公開草案は、財務要素が契約にとって重要である場合、貨幣の時間価値を反映するよう、取引価格を調整することを要求する点で一貫している。

当初EDと再EDは、財務要素が契約にとって重要である場合、貨幣の時間価値を反映するよう、取引価格を調整することを要求する点で一貫している。財務要素が契約にとって「重要(significant)」であるかどうかの決定に関する主観性に考慮して、再EDは、この決定の際に企業が考慮すべき要因を提供している。

- 約束した財またはサービスを企業が顧客に移転する時点と顧客が当該財またはサービスに対して支払う時点との間の見込まれる期間の長さ
- 顧客が典型的な信用条件に従って速やかに現金で支払ったとした場合に、対価の金額が大きく異なるかどうか
- 契約における金利および関連性のある市場での実勢金利

再EDは、企業は、「契約開始時における企業と顧客との間での別個のファイナンス取引に反映されるであろう割引率」を使用しなければならないと規定する。さらに、実務上の便宜として、契約開始時点で、財またはサービスの移転日と最終的な支払日との間の期間が1年以内である場合には、重要な財務要素があるかどうかを評価する必要はない。

改訂された提案は、支払条件が一年以内で、年間のPCS料金が前払いされる状況において、受け取ったであろう現金よりも多い収益を認識する結果を生じるかもしれないとするソフトウェア企業の懸念に対処するであろう。長期のPCS契約を締結するソフトウェア企業は、取引価格が貨幣の時間価値を反映しているかどうかを決定するために、引き続き自らの契約を評価することが必要となる。

回収可能性

再EDは、予測される信用損失の見積額(当初見積額と当該見積額に対する事後的な修正の両方を)を、包括利益計算書において、総収益の表示科目の近くに別個の表示科目で認識することを要求する。本提案には、約束された対価を顧客が支払う能力を評価することを要求する収益認識規準を含まない。

信用リスクの影響が、売上総利益内に示されるようになるので、ソフトウェア企業は、財務業績表示の潜在的な変更が、売上総利益(gross margin)などの主要な業績指標へ及ぼす影響の評価が必要となる場合がある。

別個の履行義務への取引価格の配分

当初EDは、企業が「契約開始時に、個々の履行義務の基礎となる財またはサービスの独立販売価格に比例して(すなわち、相対的な独立販売価格に基づき)、すべての別個の履行義務に取引価格を配分」しなければならないことを提案していた。再EDは、財またはサービスの独立販売価格が、直接的に観察可能でない場合に使用される見積方法に一層の柔軟性を持たせている。例えば、独立販売価格が大きく変動する履行義務や独立販売価格が不確実な履行義務については、「残余法(residual technique)」が最も適切な方法となる場合がある。割引は、それぞれの財またはサービスが、通常、別個に販売され、観察可能な販売価格が、値引きの全体が関連する履行義務の証拠を提供するものでない場合に限り、相対的な独立販売価格に基づいて、すべての個々の履行義務に配分される。

取引価格に将来の事象または状況を条件とする対価が含まれている場合、企業は、条件付きの金額と関連する事後の変動を、次の規準の双方が満たされる場合に、1つの履行義務に配分する(事後の取引価格の変動を、契約のすべての履行義務に配分する当初EDにおいて提案された要求とは異なる)。

- 契約上の条件付の支払条件が、特定の履行義務を充足するための企業の努力、またはその別個の履行義務を充足することからの特定の成果に明確に関連する。
- 条件付の金額の全体を特定の履行義務に配分することが、EDの配分原則と整合している。すなわち、全体として、条件付きの金額は、企業が各々の履行義務の充足と交換に権利を得ることを見込む対価の金額を合理的に反映する。

その他すべての取引価格の事後的な変動は、契約開始時と同様の基準で別個の履行義務に割り当てることが必要となる。充足された履行義務に配分された金額は、取引価格が変動した期間において、収益として認識されるか、収益の減額として認識される。

ソフトウェア企業は、取引価格の総額を、観察可能な市場価格または(利用可能でない場合は)最善の見積りを使用した相対的な独立販売価格に基づき、個々の別個の履行義務に配分するとして当初EDの提案を特に懸念した。当初EDは、観察可能な価格を見積る際に使用する受入れ可能な方法を提供した(つまり、「コストにマージンを付加するアプローチ」と「市場評価アプローチ」)。ソフトウェア企業は、ベンダーがソフトウェアを別個に販売することは通常ないこと、特定のライセンスに関連したコストを別個に識別できないこと、さらに、競合他社からの情報は利用可能でないことを理由にライセンスについての独立販売価格を見積ることは難しいことを指摘した。これらの懸念により、両審議会は、財またはサービスの独立販売価格が直接観察可能でない場合に使用される見積り方法により柔軟性をもたせることを決定した。

履行義務が、大きく変動する場合または不確実な場合には、残余法が認められる。

企業が同じ財またはサービスを別々の顧客に対して(同時にまたはほぼ同時に)広い範囲の金額で販売している、当該項目の価格が設定されたことがない、または当該財またはサービスがこれまで販売されたことがないことを意味する、履行義務が、大きく変動する場合または不確実な場合には、「残余法」が認められる。「残余法」を適用するに際し、独立販売価格が大きく変動しないまたは不確実な財およびサービスについての独立価格は、取引価格の総額から控除される。残額(残余)は、独立販売価格が大きく変動するまたは不確実な項目に割り振られる。残余法は、既に引き渡された項目にも、まだ引き渡されていない項目にも適用される。

再EDへの変更は、ソフトウェア業界からのいくつかの懸念を緩和するかもしれない。ソフトウェア企業は、財およびサービスの束における項目が、大きく変動する独立販売価格または不確実な独立販売価格を有しているかどうかを決定する必要がある。

履行義務充足時点での収益認識

当初EDは、財またはサービスの顧客への移転時期、つまり収益が認識される時期の決定で「支配」概念を導入した。収益は一時点(例えば、財の移転)または一定の期間(例えば、サービスの提供)にわたって認識される。当初EDは、一時点での特定の支配の移転を分析するための特定の指標を提供し、支配が連続的に移転する場合があることを明記した。多くのコメント提出者は、支配の連続的な移転に関する当初EDのガイダンスは非常に不明瞭であると考え

た。両審議会は、顧客が一時点で支配を獲得する場合についての提案された指標を修正し、一定の期間にわたって連続的に支配が移転しているかどうかを決定する際に企業が考慮すべき追加のガイダンス(企業が連続的に充足される履行義務の完全な充足までの進捗度を測定しなければならない方法の明確化を含む)を提供することを暫定的に決定した。

一時点での支配の移転

再EDは、当初EDにおいて提案されたガイダンスのほとんどを繰り越している。しかし、両審議会は、「支配」を明確に定義する代わりに「支配」概念を記述し、支配の指標から「財またはサービスのデザインまたは機能が顧客に固有のものである」を削除し、「所有のリスクおよび経済価値」を追加することを決定した。

一定の期間にわたる支配の移転および完全な充足までの進捗度の測定

一定の期間にわたり収益を認識する企業の場合、企業はまず初めに、履行義務が連続的に充足されることを結論付け、次に完了までの進捗度を測定する方法を選択する。企業は、次の2つの規準のうちのいずれかが満たされる場合、履行義務を連続的に充足する。

1. 企業の履行により、資産(例えば、仕掛品)が創出されるかまたは増価し、資産の創出または増価につれて顧客が当該資産を支配する。
2. 企業の履行によって、企業が他に転用できる資産(asset with alternative use)が創出されず(例えば、契約により、企業が仕掛品を他の顧客に売却することができない、または仕掛品が大幅にカスタマイズされており、他の顧客には適さない場合)、かつ、次の要件のうち少なくとも1つに該当する。
 - a. 企業が各タスクの履行につれて、顧客が企業の履行による便益を同時に享受し消費する。
 - b. 他の企業が、顧客に対して残りの義務を履行することが要求される場合に、当該他の企業は、(企業が支配する仕掛品またはその他の資産へのアクセスなしに)現在までに完了した作業を実質的に再履行する必要がない。
 - c. 企業は、現在までに完了した履行についての支払いを受ける権利を有しており(企業が、契約上の債務を完全に遵守するものと仮定する)、約束のとおり契約を履行する予定である。顧客が契約を解除できない、または契約価格の全額が契約解除時に支払われる場合、この規準を満たすものと思われる。顧客が契約を解除でき、契約解除時に契約価格の総額より低い固定金額が支払われる場合は、現時点までになされた履行の補償には十分とはみなされず、この規準を満たさない場合がある。

顧客が、仕掛品を支配しないカスタマイズされたソフトウェアの移転を含む契約の場合、企業は、「他に転用できる(alternative use)資産が創出されたかどうかを判断する必要がある。「他に転用できる資産」とは、企業が別の顧客に容易に振り向けることができる資産である。契約条件、資産の再設定(reconfigure)に伴うコストの重要性、当該資産を、資産を他の顧客に対して販売するために提供することが必要な値引き(discount)、(法的問題を含む)当該資産を他の顧客に振り向けることの企業への影響を含む、すべての事実および状況を検討する必要がある。資産が他に転用できないことを決定したソフトウェア企業が、一定の期間にわたって収益を認識するためには、上述した3つの規準のうちの1つを満たす必要がある。ソフトウェア企業に特に関連する

規準は、企業の支払いを受ける権利についての規準である。契約が解除された場合に、ソフトウェア企業が支払いを受ける権利を有しているかどうか、もし有している場合は、当該支払いの金額は、すべての状況において、少なくとも現時点までの履行について補償するものであるかどうかを判断するために契約条件を評価することが必要となる。

認識する収益の累計額の制限

再公開草案は、認識する収益の累計額に追加的な制限を課しており、この金額は、企業が権利を得ることが合理的に確実な金額を超過してはならないとしている。

対価に変動性がある契約の場合、再EDは、当初EDにおいて提案されたアプローチと若干異なるアプローチを採用している。再EDは、認識する収益の累計額に追加的な制限を課しており、この金額は、企業が権利を得ることが合理的に確実な金額を超過してはならないとしている。企業は、以下の規準の双方が満たされた場合に限り、充足された履行義務へ配分された対価に対する権利を得ることが合理的に確実である。

- 類似するタイプの履行義務について、企業が実績を有している（またはその他の企業の実績にアクセスできる等の他の証拠を有している）。
- 企業の実績（またはその他の証拠）により、企業がその履行義務の充足と交換に権利を得る対価の金額が予測される。

本EDは、企業が顧客に知的財産 (intellectual property) のライセンスを付与し、顧客が、顧客のその後の財またはサービスの販売に基づいて変動する追加的な対価の金額を支払うことを約束している場合（例えば、売上ベースのロイヤリティ）には、「企業は、不確実性が解消するまで（すなわち、顧客の事後の売上が発生するまで）は、追加的な対価の金額に対する金額を得ることが合理的に確実でない。」と明確に規定している。

設例1

あるソフトウェア企業は、ソフトウェア製品を3年間にわたり供給する契約を卸売業者 (wholesale customer) と締結する。当該ソフトウェア製品を顧客へ販売した後は、企業に残る履行義務はない。企業は、最終消費者 (end-user) に対する卸売業者の売上高の割合に基づくロイヤリティを、各四半期末ごとに受け取る。

年間の企業により認識される収益の累積額は、四半期売上高または使用ベースのロイヤリティ (usage based royalties) に制限されることになる。なぜなら、企業は、売上が生じ、不確実性が解消することが見込まれる一時点である各四半期末までは、売上高または使用ベースのロイヤリティに対する権利を得ることが合理的に確実でないためである。企業は、類似の契約の経験を有しているが、その経験は、現在の契約の結果を予測するものとはならない。なぜなら、当該企業は、最終的な第三者への販売に対する見通しまたは支配を有していないためである。本EDは、このような状況において、変動対価は、合理的に確実ではないことを明確に規定している。

設例2

あるソフトウェアの小売業者が、大手ソフトウェア供給者の代理人 (agent) として、ソフトウェアのライセンスを顧客に販売する。当該ライセンスの期限は無期限であるが、顧客はいつでも解約可能である。小売店は、顧客に対して、顧客が解約するまでソフトウェア供給者に固定の年額払いをすることを要求する。小売店は、ソフトウェア供給者と新規顧客との間の契約が成立した時に、ソフトウェア供給者よりCU50のコミッションを受け取る。さらに、顧客が、契約を更

新する場合は、以後の各年度についてCU5の追加的な対価を受け取る。顧客に対してソフトウェアを移転した後は、小売業者に残る履行義務はない。

小売業者は、同種の契約および同種の顧客との重要な経験を有している。小売業者の経験は、小売業者が権利を有する対価の金額を予測するものである。なぜなら小売業者は、過去の契約から、契約終了が発生する見込みについての信頼性のあるデータを有しており、また、従前の顧客行動が変化することを示唆する証拠を有していないためである。

小売業者は、取引価格をCU65と決定し(なぜなら、顧客は平均して4年でライセンスを終了する)、当該金額を履行義務に対して配分する。小売業者は、顧客に対するソフトウェアライセンスの移転による履行義務の充足時に、当該金額を得ることが合理的に確実であると判断し、CU65の収益を認識する。小売業者は、たとえ小売業者が最終的に受け取る収益の総額が、顧客の行動に依存するものであるとしても、その過去の経験から予測可能なものであると結論付けた。状況が変化した場合、小売業者は取引価格の見積りを更新し、不確実性が解消されれば、追加的な収益を認識するか、または収益を減額する。

不利な履行義務

再 ED は、契約の開始時に個々の不利な履行義務を評価するという当初 ED の要求を維持しているが、その評価を、一定の期間にわたって充足され、契約開始時点で1年を超えて充足されることが予想される履行義務に限定している。このテストおよび不利な負債の測定に使用されるコストは、「履行義務を充足するための直接コスト」と、「企業が、約束した財またはサービスを移転せずに、履行義務から解放されることが認められる場合に支払うことが必要となる金額」のいずれか低い方となる。

再EDは、契約レベルやポートフォリオレベルでなく、履行義務レベルで不利テストを適用することは、契約全体レベルまたはポートフォリオ全体レベルでは、利益が生じるものに関して、契約開始時に損失をもたらす、契約開始時点で履行義務を不利として識別する可能性があるとする、いくつかのソフトウェア企業からの懸念を緩和しないかもしれない。

契約コスト

契約履行コストは、「コストが契約(または特定の予定される契約)に直接関連し、当該コストが、将来履行義務を充足するために使用される企業の資源を創出するまたは増価させ、当該コストの回収が見込まれる場合」に資産化される。このようなコストの例には、直接労務費や直接材料費が含まれる。しかし、一般管理費や仕損のコストは、通常資産化されない。再 ED は、コストが予定される契約に特に関係するものである場合、契約に直接関連するコストには、契約獲得前に発生したコストが含まれることも明確化している(すなわち、契約前コスト)。

当初EDは、契約獲得コストを費用処理すべきことを提案したのに対して、再EDは、顧客との契約を獲得するための増分コスト(incremental costs)について、企業がこれらのコストを回収することを見込んでいる場合には、資産として認識すべきことを提案している。増分コストとは、顧客との契約を獲得する努力の中で企業に発生し、契約が獲得されていなかったならば発生しなかったであろうコストである(例えば、販売手数料)。契約が獲得されたかどうかに関係なく発生したであろうコストは、契約が獲得されたかどうかにかかわらず当該コストを顧客に明示的に請求可能である場合を除き、発生時に費用認識しなければならない。実務上の便宜として、予想される期間が1年以下の契約については、

発生した契約獲得コストを資産計上する代わりに、費用処理することが認められる。

資産化されたコストは、「当該資産に関連する財またはサービスの移転のパターンと整合する規則的な方法」で償却しなければならない。期間は、顧客との当初の契約期間を超過する場合がある（例えば、契約更新および関連するその後の売却の考慮）。

多くのソフトウェア企業は、資産化されたコストを、契約中の複数の履行義務へ配分する必要があるかどうかを評価する必要がある場合がある。

多くのソフトウェア企業は、資産化されたコストを、契約中の複数の履行義務へ配分する必要があるかどうかを評価する必要がある場合がある（関連する償却期間が著しく変動する可能性がある場合）。例えば、ライセンス料や導入サービスに関連するコストは、契約の存続期間の早い段階で認識されるが、サービスに関連する資産化可能なコストは、当初の契約期間を超過する可能性のあるより長い期間で償却される。ソフトウェア企業は、現在の会計方針を変更し、契約コストを追跡し、当該コストを履行義務に配分し、適切な償却期間を決定するために適切なシステム変更が必要となる場合がある。

製品保証

当初EDは、製品保証が、製品の顧客への移転時に存在している欠陥(defect)に対する補償を与えるものであるか、製品が移転された後に生じる不良(fault)に対する補償を与えるものであるかにより、異なる会計処理を提案していた。しかし、ソフトウェア業界からの当初EDへのコメント提出者は、同一のソフトウェア・リリースのすべてのコピーに欠陥が存在している可能性があることを考慮すると、本提案を適用することの実行可能性について懸念を表明した。その結果、再EDは、以下の、異なるアプローチを提案している。

- 顧客が、企業から、製品保証を別個に購入する選択肢を有する場合、企業は、当該製品保証を別個の履行義務として会計処理しなければならない。それゆえ、企業は、製品保証サービスに対して収益を配分する。
- 顧客が、企業から製品保証を別個に購入する選択肢を有さない場合、企業は、当該製品保証が、製品が合意された仕様に従っていることを保証することだけでなく、サービスを提供するもの（その場合、企業は、当該製品保証サービスを別個の履行義務として会計処理をする）でない限り、当該製品保証をコストの引当として会計処理する。

ソフトウェア企業は、その他のサービスが製品保証に追加して提供されるものであるかどうかを検討する必要がある。

改訂された提案は、第二の規準中の例外（その他のサービスを提供している場合）が適用されるかどうかを決定する際、企業は、法律で当該保証の提供が要求されているか、保証対象期間の長さ、企業が履行を約束している作業の内容を検討することを示している。本改訂は、ソフトウェア業界が当初EDについて提起した多くの懸念を緩和するであろう。しかし、ソフトウェア企業は、その他のサービスが製品保証に追加して提供されるものであるかどうかを検討する必要がある。

ソフトウェア企業は、製品保証期間中の「無料」のPCSの提供（例えば、当初の製品保証期間の終了後は、顧客は、PCSについてだけ支払いをする場合）が、当該製品保証に、ソフトウェア製品が合意された仕様に従っているという保証に加え、顧客にサービスを提供するPCSの要素が含まれることを示唆するものであるかどうか、それゆえ、別個の履行義務を構成するかどうかを評価する必要がある。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（英国の法令に基づく保証有限責任会社）のメンバーファーム各社（有限責任監査法人トーマツおよび税理士法人トーマツ、ならびにそれぞれの関係会社）の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンス アドバイザリーサービス等を提供しております。また、国内約 40 都市に約 7,000 名の専門家（公認会計士、税理士、コンサルタントなど）を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト (www.tohmatsu.com) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）は監査、税務、コンサルティングおよびファイナンス アドバイザリーサービスをさまざまな業種の上場・非上場クライアントに提供しています。全世界 150 カ国を超えるメンバーファームのネットワークで、ワールドクラスの品質と地域に対する深い専門知識により、いかなる場所でもクライアントの発展を支援しています。デロイトの約 170,000 人におよぶ人材は“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/ をご覧ください。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited