

IFRS industry insights : テクノロジー・セクター 新しい収益基準は、収益と利益の認識に重要な影響を 及ぼし、システム変更が必要となる可能性がある

要点

- 新基準は、現行のガイダンスよりも詳細で規範的であり、新たな複雑性をもたらしていることより、一部の企業にとっては**収益および利益の認識**が変更される。具体的には、テクノロジー・セクターの企業は、以下について考慮することが必要である。
 - 別個に会計処理される、**区別できる財またはサービス**が提供される程度
 - 収益を**一定の期間にわたり**認識すべきか、または**一時点**で認識すべきか
 - 販売される**ライセンスのタイプ**および会計処理を変更する必要があるかどうか
 - 価格決定メカニズムに**変動額**が含まれる場合における、新しいガイダンスの影響
 - **契約変更**をどのように会計処理するか
- 新基準は、収益に関連するかなり拡充された**開示**を要求しており、企業は、情報収集のための**適切なプロセス**が整っているかを確認することが必要である。

何が起こったか

国際会計基準審議会 (IASB) は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」と題する新基準 (以下、「新基準」) を公表した。新基準は、顧客との契約から生じる収益の会計処理に関する単一の包括的なモデルを示しており、IFRS の複数の基準書や解釈指針によって構成されている現行の収益認識のガイダンスを置き換えるものである。コア原則は、企業は、企業が財またはサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる金額で測定される、財またはサービスの移転を反映するように収益を認識するというものである。

新基準は、2017 年 1 月 1 日以後開始する報告期間に適用され、早期適用は認められる。企業は、適用初年度に、本基準を遡及適用するか、または修正された移行措置を使用するかを選択することが可能である。新基準は、2002 年に開始された米国財務会計基準審議会 (FASB) とのコンバージェンス・プロジェクトの成果である。ほとんど完全にコンバージェンスされており、IFRS と USGAAP との主な差異は、期中開示および適用のタイミングに関するものである。

テクノロジー・セクターに対する影響

以下では、新基準によってもたらされる主要な影響のうち、テクノロジー・セクターの企業の関心が特に高いと考えられる分野をハイライトし、そのような影響の一因となり得る新基準の主要部分について検討する。さらに多くの複雑性が存在していることは言うまでもなく、後述のとおり、デロイトは、それらの論点をさらに詳しく検討するさらなるガイダンスを作成している。

どのような影響があるか

収益および利益の認識のタイミングは、新基準によって重大な影響を受ける可能性がある

従前の基準書が、収益認識の方針と実務を構築し適用するにあたって、かなりの判断の余地を認めていたのに対して、IFRS 第 15 号は、テクノロジー・セクターに関係のある多くの分野において、より規範的なものとなっている。これらの新しいルールの適用は、収益や、場合によってはコストの認識において重大な変更をもたらすかもしれない。

このことは、財務報告のみの問題ではない。企業は、新基準の影響について**市場への影響に備え、アナリストの理解を得る**ことに加え、より広範囲な影響について考慮しなければならない。特に、以下

について考慮が必要となる可能性がある。

- **重要な経営指標 (key performance indicators) および他の主要な指標の変更**
- **税金支払のプロフィールの変更**
- **分配のための利益の利用可能性**
- **報酬およびボーナス制度に関連して、目標が達成されるタイミングや目標が達成される可能性への影響**
- **コベナンツへの抵触の可能性**

新基準に対応するために現行の会計プロセスの重要な変更が要求される可能性がある

後述のとおり、IFRS 第 15 号は、より概念的なアプローチに基づく新しい要求事項を導入している。テクノロジー・セクターにおける、このアプローチの適用と新基準によって要求される詳細な開示の作成の複雑性のため、現行の会計システムの修正が求められる可能性があり、場合によっては、新しいシステム・ソリューションを開発すべきという結論に至る可能性がある。

要求されるシステム変更の程度を決定するにあたって、企業は、顧客に提供する価格の将来の変更や製品の多様性に対処するために、十分な柔軟性の必要性を考慮することを望むであろう。2017 年 1 月 1 日の発効日は、新しいシステムの開発のためには厳しい時間軸であるかもしれない。

最も重要な変更は何か

どのように異なる財およびサービスを識別し、それらに配分すべきか

これまでは、基準書に明確なガイダンスがなかったことから、契約における財およびサービスの識別や、それらの財およびサービスへの収益の配分にあたり、判断の余地が大きかった。企業は、IFRS 第 15 号におけるより詳細なガイダンスの結果として、現行の会計方針を修正しなければならないかもしれない。新基準は、契約から生じる収益を、提供される区別できる財またはサービスのそれぞれに、独立販売価格の比に基づいて配分することを要求している。ただし、限定的な状況においては「残余」アプローチの使用が認められる。

例えば、ソフトウェア・ライセンスに新しいアプローチを適用する場合、先ず、カスタマイゼーションまたはインストレーションのコンサルティング・サービス、カスタマー・サポートまたはアップグレードのような事後的なサービスが、収益を別個に配分すべき区分できる要素となるかどうか、検討する必要がある。特定の要素を別個に会計処理すべきであると結論づける場合には、通常、関連する取引価格の金額を契約における区分できる各要素に分配するために、独立販売価格に着目する。

このことは、一部の企業の収益認識に重要な変更をもたらす可能性があり、さまざまな組合せの有効なオプションを伴う、顧客との契約

を多く有する企業では、新しい要求事項に対応したシステムを確実に整備するために、克服すべき重要な実務上の課題が生じる可能性がある。

収益を一定の期間にわたり認識すべきか、または一時点で認識すべきか

IFRS 第 15 号は、収益を一定の期間にわたり認識すべきか、または一時点で認識すべきかを決定するための新しいアプローチを導入している。収益が一定の期間にわたって認識される場合として、3 つのシナリオが特定されている。それらは概して、(i) 売手の履行につれて、顧客が売手の履行による便益を受け取り消費する、(ii) 売手は、顧客によって支配される「仕掛品」資産を創出する、(iii) 売手は、別の顧客に転用できない「仕掛品」資産を創出し、当該資産に関して顧客が現在までの企業の作業についての支払をする義務を有する、というものである。収益が一定の期間にわたって認識される場合、顧客への財またはサービスの移転のパターンを反映する最良の方法を使用しなければならない。取引が、上述した 3 つのシナリオのいずれにも当てはまらない場合には、収益は、支配が顧客に移転したときに一時点で認識される。

テクノロジー・セクターでは、企業が特定の顧客に製品を製造している場合、新しい要求事項に関して、注意深い分析が必要となるかもしれない。よく似た契約間のかなり小さな差異が、収益認識のタイミングに根本的な影響をもたらすこともある。顧客による契約の解約、縮小および重要な変更を認める契約条件や、そのような場合に売手が現在までに実施した作業に対する十分な補償を受ける権利があるか否かに注目することは、多くの場合で特に重要となる。

財の販売はいつ認識すべきか

IAS 第 18 号では、財の販売からの収益認識のタイミングは、主にリスクおよび経済価値の移転に基づいている。一方で、IFRS 第 15 号は、財に対する支配がいつ顧客に移転するか注目している。このようなアプローチの違いは、一部の企業に、収益認識のタイミングの変更をもたらす可能性がある。

収益が認識される際に、ライセンスのタイプがどのような影響を及ぼすか

IFRS 第 15 号は、企業の知的財産を使用する権利の移転を示すライセンスと、期間にわたり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を区別し、販売されたライセンスがどちらのタイプのライセンスかを決定する規準を規定している。前者の収益は、通常、一時点で認識される。後者の収益は、通常、アクセスできる期間にわたり認識される。テクノロジー・セクターの企業は、この新しいガイダンスに関して、ライセンス取引を検証する必要があり、場合によっては、現行の会計処理を変更する必要があるかもしれない。変更が必要とされる場合、収益認識のタイミングに重要な影響がある可能性がある。

対価が変動するまたは不確実な収益はいつ認識すべきか

テクノロジー・セクターの契約は長期間に及び、事後的な値下げ再交渉の可能性のみならず、業績ボーナスやペナルティ、値引き、利

用に基づく手数料(例えば、クリック・スルー)のような、重要な変動要素がしばしば含まれる。例えば、取引価格は、再販売業者(reseller)または販売業者(distributor)が再販売した価格に影響を受ける、あるいは一定のマイルストーンの達成に影響を受ける場合、変動と考えられる。変動対価については、事後的な再見積りの結果、認識された収益の金額の重要な戻入れが生じない可能性が非常に高い(highly probable)場合にのみ取引価格に算入されるとする、新しい特別な要求事項がある。この変動対価および条件付対価に関するアプローチは、従前の基準書に反映されていたものとは異なっており、場合によっては、算入すべき対価の金額の見積りにあたって、相当程度の判断が要求されるであろう。結果として、一部の企業にとっては収益認識のプロフィールが変更される可能性がある。

他に何が変更されるのか

上記で述べた主要な変更に加えて、新基準は、収益の報告に関する多くの分野について詳細なガイダンスを導入しており、企業は、収益に関する会計方針に変更が必要となる程度を評価するにあたり、それらのガイダンスのすべてを考慮したことを確認することが必要である。

IFRS 第 15 号の影響に関するより詳細な情報は、IAS Plus (www.iasplus.com) にて、デロイトの IFRS in Focus で提供されている。さらなる業界別の公表物についても IAS Plus より入手可能である。

契約が変更された場合の影響は何か

これまでは、契約の変更の会計処理に関する基準書におけるガイダンスは限定的であった。IFRS 第 15 号は、契約変更を将来に向かって(将来の収益の調整として)会計処理すべきか、遡及的に(変更が発生した時に収益の累計額の調整として)会計処理すべきかに関する詳細なガイダンスを定めている。テクノロジー・セクターにおいて、取引の範囲または価格が変更されることは珍しくなく、従い、これらの要求事項は、一部の企業にとっては、実務を変更する結果となるかもしれない。

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およびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)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、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,600 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シャル アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名を超える人材は、“standard of excellence” となることを目指しています。

Deloitte (デロイト) とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”) ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL 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。DTTL (または “Deloitte Global”) はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/ をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。