

# IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の影響 —情報処理産業(ソフトウェアの受注制作取引)

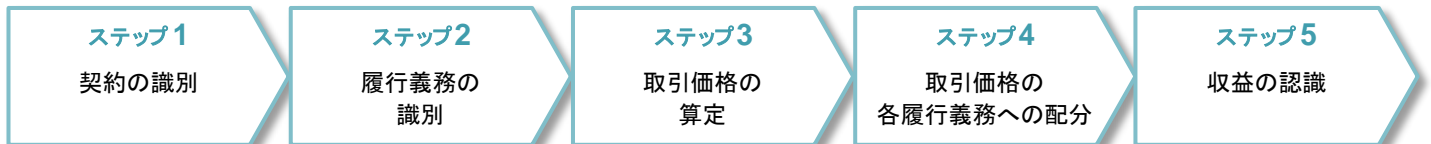
情報処理産業のうち、受注制作のソフトウェア開発を行う企業は、顧客の要望に基づいてソフトウェアを制作し、提供することを請け負う。本ニュースレターは、IFRS第15号の収益認識モデルにおける5つのステップの検討にあたり、ソフトウェアの受注制作取引を行っている企業が直面すると想定される課題のうち3つを取り上げる。

なお、IFRS第15号の詳細な解説については、「[IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』の概要](#)」を参照されたい。



## 収益認識の5つのステップ

IFRS第15号において、収益は5つのステップに従って認識される。この5つのステップのうち、ステップ1とステップ2は、収益を「どのような単位で」認識するかという論点に関係する。また、ステップ3とステップ4は、収益を「いくらで」計上するか、最後のステップ5は収益を「いつ」「どのように」計上するかに関係する。



## ソフトウェアの受注制作取引の収益認識単位及びタイミング

■複数の財またはサービスが含まれる契約について別個に履行義務を識別すべきか否か(ステップ2)

ソフトウェアの受注制作契約には、ソフトウェアを完成させるための様々な開発作業のほか、ハードウェア機器の購入が含まれる場合がある。契約に複数の財またはサービスが含まれる場合、収益認識の単位を決定するために、それらの財またはサービスを別個の履行義務として識別すべきか否かを検討する必要がある(第22項)。

IFRS第15号によると、ソフトウェア開発を行う企業は、契約による複数の財またはサービスについて、それぞれ他の財またはサービスと「区別できる」かによって、収益の認識単位である履行義務を識別することが求められる(第26-30項)。別個の履行義務であるかを判断する際には、①顧客が個々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一緒にして得ることができること(第27項(a))、及び②顧客に財またはサービスを移転する約束が、同一契約内の他の約束と別個に識別できること(同項(b))を検討し、両方の要件を満たす場合に「区別できる」と判断する。

### 別個の履行義務の識別

契約において顧客に移転すると約束した財またはサービスが他と区別できる場合は別個の履行義務として識別しなければならない。

IFRS15. 22

ここで、②の要件は、契約の文脈において区別できるか(すなわち、それぞれの財またはサービスが契約上、不可分ではないか)を考慮するものである。個々の財またはサービスが①の要件上、区別できるものであったとしても、最終的に顧客の要望に基づくソフトウェア(アウトプット)を納入するためのインプットとして利用されるものであり、企業が完成までの開発全体の管理や各工程間を統合する重大なサービスを提供していたり、財またはサービスが契約内の他の財またはサービスを著しく変更またはカスタマイズしたりするものである場合には、それらの財またはサービスは、同一契約内の他の約束と別個に識別できない(不可分である)ことから、別個の履行義務とされない。

#### ■ソフトウェアの受注制作取引は進捗に応じた収益認識が認められるか(ステップ5)

ソフトウェアの受注制作取引では、開発期間が長期にわたるプロジェクトもある。この場合、開発の進捗に応じて、一定の期間にわたって収益を認識することが適切か否か、すなわち、従来の工事進行基準と類似した方法が認められるか否かが論点となる。

IFRS第15号によると、ソフトウェアの受注制作取引において、一定の期間にわたり収益を認識することが適切な履行義務であると判断される場合とは、開発中のソフトウェアが「他に転用できる資産」ではなく、また、履行した部分について支払いを受ける強制可能な権利(法的に拘束力のある権利)を有している場合であると考えられる(第35項(c)、B9項-B13項)。資産が「他に転用できる資産」であるか否かの判断に際しては、契約上だけでなく、実務上、別の顧客に容易に振り向けることができるか否かを検討する。ソフトウェアの受注制作の場合は、顧客が要求する仕様に合わせて個別に開発されるため、開発中のソフトウェアは、他に転用できない資産に該当する可能性がある。これに加えて、履行した部分について支払いを受ける強制可能な権利を有する場合には、開発の進捗に応じて一定の期間にわたり収益を認識することになる。履行した部分について「支払いを受ける強制可能な権利」の「支払い」とは、すでに開発した部分に対応する販売価格に近似する支払い(例:コストに合理的な利益マージンを加えた額の回収)とされており(B9項)、コストの回収とはされていない点を考慮する必要がある。

開発中のソフトウェアを他に転用できる場合、または、転用はできないが履行した部分について支払いを受ける強制可能な権利を有しない場合は、一時点で収益を認識することになる。

## カスタマー・サポート・サービス

#### ■ソフトウェア開発とカスタマー・サポート・サービスを別個の履行義務とすべきか否か(ステップ2)

ソフトウェアの受注制作契約においては、契約の中に、ソフトウェアの納入後に提供するサービス(以下、カスタマー・サポート・サービス)が含まれるケースがある。ソフトウェアの受注制作契約における一般的なカスタマー・サポート・サービスには、ソフトウェアが利用可能となった後に提供される技術的サポート(保守、運用等)が考えられる。

IFRS第15号では、前述の通り、財またはサービスが他と「区別できる」か否かを判断することにより、履行義務を識別する(第26-30項)。すなわち、①完成したソフトウェアを単独で、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(企業によるカスタマー・サポート・サービスなしに)顧客が利用可能であると判断し、かつ②ソフトウェアとカスタマー・サポート・サービスを移転する約束が、契約上、別個に識別できる場合には、ソフトウェアの制作とカスタマー・サポート・サービスを別個の履行義務として識別すると考えられる。

なお、IFRS第15号では、たとえ契約上明記されていない財またはサービスであっても、企業の

#### 収益の認識パターン

第35項の要件を満たす履行義務は、一定の期間にわたり充足する履行義務であり、その進捗に応じて収益を認識する。それ以外は、一時点で充足する履行義務であり、財またはサービスの支配を顧客に移転した時点で収益を認識する。

IFRS15. 35, 38

#### 別個の履行義務の識別

契約において顧客に移転すると約束した財またはサービスが他と区別できる場合は、別個の履行義務として識別しなければならない。

IFRS15. 22

商慣習や公表した方針または具体的な声明などにより、企業が財またはサービスを移転するという妥当な期待を顧客が抱くような場合であり、履行義務の識別要件を満たすものについては、別個の履行義務として識別する(第25項)。企業は、このような財またはサービスに該当するものがないかどうかを検討する必要がある。

■複数の履行義務を認識した場合、取引価格をどう配分するか(ステップ4)

ステップ2において、ソフトウェアの制作とカスタマー・サポート・サービスとが別個の履行義務であると判断した場合は、契約開始時に契約における対価を、ソフトウェアの製作とカスタマー・サポート・サービスそれぞれの独立販売価格(財またはサービスを別個に販売する場合の価格)の比率に基づいて、各履行義務に配分する(第74項)。カスタマー・サポート・サービスの価格は、契約上、ソフトウェアの制作価格に含まれているケースもある。ソフトウェア制作とカスタマー・サポート・サービスそれぞれについて独立販売価格が直接的に観察可能でない場合(例:別個に販売していない場合)には、市場における類似のサービスの価格を参照して調整を加える方法や、サービスの見積りコストにマージンを付加する方法により、それぞれの独立販売価格を見積ることになる(第78-79項)。

取引価格の配分

対価の配分は、個々の履行義務の基礎となる区別できる財またはサービスの契約開始時における独立販売価格により行う。独立販売価格が直接的に観察できない場合、首尾一貫した方法により見積もらなくてはならない。

IFRS15. 74, 78

契約変更

■契約変更をどのように収益認識に反映するか

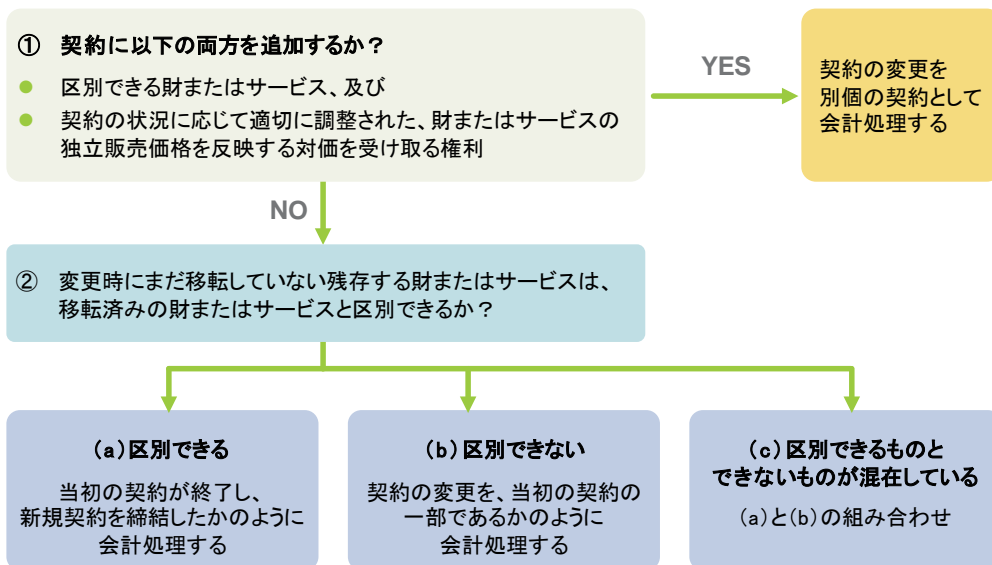
ソフトウェア受注制作の場合、開発中に当初決定した仕様や価格が変更されることがある。また、当初の契約金額には含まれないが、仕様や設計の変更等から生じたコストについて、開発業者が顧客に支払いを請求するケースもある。このような契約変更の会計処理は、図1のように①契約変更により追加された財またはサービスが別個の契約であるとみなされるか否か、及び②まだ移転していない財またはサービスと既に移転した財またはサービスを区別できるか否かで異なる。

契約変更

契約の変更は、変更された契約が別個の契約であるとみなされるか否か、また、契約変更時に移転済みの財またはサービスと、まだ移転していない財またはサービスを区別できるか否かにより会計処理が異なる。

IFRS15. 20-21

図1: 契約の変更



例えば、ソフトウェアの受注制作契約において、開発中に、当初契約に含まれていなかった一部の仕様を変更し、それに対して一定の追加の対価を請求するとする。ソフトウェア受注制作全体が一定の期間にわたって認識する単一の履行義務である場合、既に認識した部分が、契約変更日において部分的に履行された単一の履行義務の一部である(すなわち、移転済みの財またはサービスと、契約変更により追加された財またはサービスとが区別できない)と判断した場合は、契約の変更を、当初の契約の一部であるかのように、移転済みの財またはサービスに関して認識した収益の額を、契約変更を行った期に修正する(図②-(b))。すなわち、取引価格と進捗度の測定についてアップデートし、移転済みの財またはサービスに関して認識した収益の額を、契約変更を行った期の収益に加減する。

---

## 編集・発行

**有限責任 あずさ監査法人**

**IFRSアドバイザリー室**

azsa-ifrs@jp.kpmg.com

このニューズレターは、建設業を営む日本企業がIFRS第15号を適用する際に、初めに検討するであろう論点と関連する基準を提示しています。IFRS第15号は本年5月28日に発行されてから間が無く、今後適用が進み実務として定着するまでには、さまざまな論点の解釈が行われます。状況によっては、追加の解釈が公表される可能性もあり、本ニューズレターに記載した内容に変更が生じる可能性もある点に御留意下さい。このため、実務への適用に際しては、本ニューズレターの情報のみを根拠とせず、KPMGジャパンのプロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査したうえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降における正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.