

一括／分割売上、複合取引、変動対価などの サブスクリプションの 会計上の論点

【この章のエッセンス】

●サブスクリプションにおける会計上の主な論点は、①一括売上と分割売上、②複合取引、③変動対価、④購入側の処理の4点である。

●収益認識基準では、会計上の論点ごとに、①使用权・アクセス権に区分、②履行義務の識別、③変動対価の見積方法の例示といった、新たな概念が導入されている。

収益認識の会計処理

わが国の現行の会計基準において、そもそも収益認識に関する詳細な基準は設定されておらず、「企業会計原則」において、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したもの

に限る。」との実現主義に基づく会計処理が求められているのみである。実現主義の要件としては、「①財貨又はサービスの提供」と②その対価としての現金または現金同等物の受領」のいずれも満たす場合とされている。ソフトウェアビジネスに関する会計処理については、実務対応報告17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」(以下、「ソフトウェア収益実務対応報告」という)、日本公認会計士協会会計制度委員会研究報告13号「我が国の収益認識に関する研究報告(中間報告)——IAS第18号『収益』に照らした考察——」などによって、論点となる個別事項については整理が行われてきているものの、これらもサブスクリプションモデルの収益認識について明示的に規定されたものではない。したがって、サブスクリプション

の収益認識については、前記の基準・指針を参考にしながら各企業がサービスの実態に応じて個別に検討しているのが実状であると推察される。

ただし、平成30年3月30日に企業会計基準29号「収益認識に関する会計基準」(以下、「会計基準」という)および企業会計基準適用指針30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」(以下、「適用指針」といい、会計基準とあわせて「収益認識基準」という)が公表され、従来明確に規定されていなかった収益認識について詳細にルール化されている。したがって、本稿では収益認識基準を参考にしながら、サブスクリプションのビジネスに関する収益認識について検討することとする。なお、収益認識基準は現時点では、未適用の会計基準であり、今後各企業が適用を検討するなかで会計実務・慣行が形成されると

考えられるため、文中の判断については現時点での筆者の私見となる。サブスクリプションの収益認識に関しては、実務上で検討課題となることが多い事例を踏まえ、次の3点を論点として取り上げ、収益認識基準を参考にしながら解説したい。

- ・一括売上と分割売上(アクセス権／使用权)
- ・複合取引
- ・変動対価

一括売上と分割売上(アクセス権／使用权)

サブスクリプションの契約は、使用許諾契約や会員契約等で契約を締結するため、使用許諾権(ライセンス)に関する取引に該当する可能性がある。資産を所有しているのがサービスの提供側であり、顧客には製品またはサービスに関する占有は生じず、あくまで資産を利用してもらうにすぎないためである。たとえば、ソフトウェアを一定の期間利用する権利や、自動車を一定の期間利用する権利といった、使用許諾権(ライセンス)の供与であるといえる。そのため、その契約によって明確に区