

平成18年2月27日

企業会計基準委員会 御中

日本公認会計士協会
会長 藤沼亜起

実務対応報告公開草案第20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(案)」に対する意見の提出について

貴委員会から平成18年1月27日付けで公表された実務対応報告公開草案第20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(案)」について、当協会の意見を別添のとおり申し上げます。

以 上

実務対応報告公開草案第20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(案)」に対する意見

平成18年2月27日
日本公認会計士協会

このたび公表されました標記公開草案に対する当協会としての意見を、以下のとおり申し上げます。

1. ソフトウェア取引の収益認識について

(コメント1)

「2(1)ソフトウェア取引における収益認識の考え方」の記述の中に、ソフトウェア取引の収益認識の要件として、「当該取引の実在性、一定の機能を有する成果物の提供が完了し、その見返りとしての対価が成立することが必要であると考えられる。」という表現がされているが、「と考えられる」(下線部分)は削除すべきである。

(理由)

「当該取引の実在性」、「一定の機能を有する成果物の提供の完了」、「その見返りとしての対価の成立」は、ソフトウェア取引における収益認識の要件(規定)であるから、明確に規定としての表現をすべきであり、「考えられる」という曖昧な表現は実務対応報告として不適切な表現である。

(コメント2)

市場販売目的のソフトウェア取引における収益認識の具体的事例が記載されているが、ライセンスの使用許諾契約を行う取引についても収益認識の具体的事例を明示すべきである。

(理由)

市場販売目的のソフトウェア取引に記載されている内容は、パッケージでの物品販売形態を想定した記述となっていると考えられるが、市場販売目的のソフトウェア取引においては、ライセンスの使用を許諾(契約)し、その契約内容によって収益認識の時点を決めなければならない取引が多いと考えられる。したがって、このような取引形態による収益認識時点についても、実質的に成果物の提供が完了したと認められる時点について、具体的事例を明示する必要がある。

(コメント3)

脚注3として、瑕疵補修等、費用の発生の可能性が高く、かつ、その金額を過去の実績等によって合理的に見積ることができる場合には、引当計上を行う旨の記述があるが、脚注ではなく本文に記載すべきである。

(理由)

瑕疵補修引当金の問題は、ソフトウェア取引における収益認識の問題と密接不可分の重要な項目であるから、ソフトウェア取引の収益認識の一つのテーマとして取り扱う必要がある。

(コメント4)

「2(2)収益を認識するにあたっての留意事項」の記載内容は、収益が認識できない事例を挙げたものである。したがって、表題を「(2)収益を認識するにあたっての具体的要件」とし、例示されているケースの場合には収益認識ができないことを明確にすべきである。

(理由)

「2(2)収益を認識するにあたっての留意事項」の記載内容は、ソフトウェア取引の収益認識の要件として規定した具体的要件を、収益認識できない事例から説明したものと考えられる。しかし、実務対応報告であるならば収益認識ができるための具体的要件を明示する必要がある。このため、表題以下を次のような記載にする必要がある。

(具体的文案)

(2) 収益を認識するにあたっての具体的要件

取引の実在性

当事者間で契約書を交わすことになっている場合には、当事者間で正式に署名された契約書のみが立証可能な取引証拠となる。ただし、実務慣行上当事者間で契約書を交わすことになっていない場合(典型的にはパッケージソフトウェア)には、他の取引文書(第三者からの注文書、オンライン承認等)がなければならない。

なお、他の2つの要件が満たされていても、契約書等の取引証拠を欠いた取引については収益認識できない。

成果物の提供の完了

当事者間で成果物の提供が完了したことを立証する取引証拠の入手が必要である。具体的な取引証拠としては、得意先の正式な承認手続を経た検収書あるいは物品受領書等がある。

対価の成立

技術革新の早いソフトウェアの技術環境においては、一般的に、短い期間での支払条件を設定することが合理的である。なぜなら、他の競争企業が機能のより高いソフトウェアを導入することによって(すでに引渡し済みのソフトウェアの)価値が低下してしまう可能性があり、その場合、信用力のある顧客に対しては返金・値引の可能性が生じ、結果として対価の成立が認められないことになるからである。したがって、ライセンス・フィーの大部分の支払期日が、ライセンス期間終了後に設定されている場合やライセンス・フィーの大部分の支払期日が製品引渡後1年を経過して設定されている場合等、支払期日が異常に長い場合は、対価の成立要件を満たしていないと判断される。また、リセラー(再販売業者)が外部顧客に販売するまで支払いが実質的に確定しないケース、リセラーに支払能力がないケース、及びリセラーへの販売価格が最終顧客への販売価格により調整されるケース等は、対価の成立要件を満たしていない。

なお、顧客解約特権(キャンセル権)がある場合は、解約権が消滅した時点で対価の成立要件が満たされる。

(コメント5)

脚注5で進行基準の適用を認めているが、適用する場合の要件を示すべきである。

(理由)

進行基準の適用を認める立場をとっている反面、現在、進行基準の適用事例が少ないこと及び進行基準を適用する場合の問題点が指摘されていることを理由に、進行基準を適用する場合の要件が規定されていない。進行基準を適用するためには、請負金額を確定しなければならないこと、工数の見積を厳密に計算する必要があることなど、高度な管理体制が要求されるが、そのような要件を充足せずに進行基準を適用することは、恣意的な収益認識を認めることになる。したがって、本実務対応報告において、明確な進行基準適用要件を示すことができないのであれば、進行基準の適用を認めるべきではないと考える。

なお、「・・・(略)・・・現在、進行基準の適用事例は少ないこと及び完成基準を適用する場合の問題点が指摘されていることから、・・・(略)・・・」の「完成基準」(下線部分)は、「進行基準」の誤りである。

(コメント6)

「2(3)分割検収に関する会計上の論点」は「(3)分割検収の要件」とし、「分割された契約の単位・・・(略)・・・その見返りとしての対価が成立している場合には、収益認識の考え方に合致しているため、収益認識は可能であると考え

られる。」は「分割された契約の単位・・・(略)・・・その見返りとしての対価が成立している場合には、収益認識することができる。」に記載を修正すべきである。

(理由)

「2(3)分割検収に関する会計上の論点」に記載されている内容は、分割検収に関する論点整理ではなく、分割検収により収益認識する場合の要件である。したがって、その内容を明確にするため、表題を「(3)分割検収の要件」とし、その要件が明確になるように記載を修正する必要がある。

2. ソフトウェア取引の複合取引についての会計上の考え方について

(コメント1)

複合取引に該当する事例として、ソフトウェアの販売に付随して、無償又は著しく低廉にてサービス(保守サービスやユーザー・トレーニング)を提供する場合の取扱いを明示すべきである。

(理由)

無償又は著しく低廉にてサービス(保守サービスやユーザー・トレーニング)を提供する場合も、複合取引に該当すると考える。取引実態としては、無償サービス分だけソフトウェア本体から値引きしていることにほかならないので、無償サービスの公正な対価(サービス提供に要する社内コストに一定の利潤を乗せた額)分は、ソフトウェア提供時の売上から分離し、実際のサービス提供期間にわたり収益を認識する必要がある。

(コメント2)

複合取引を分解する記述として「管理上の適切な区分に基づき」とされているが、「公正価値」に修正すべきである。

(理由)

「管理上の適切な区分」は、あくまで内部的な管理数値であり、公正な価値と同等であるとは限らない場合がある。したがって、実務対応報告の用語としては、「公正価値」とする必要がある。

(コメント3)

「財とサービスの複合取引であっても、一方の取引が他方の主たる取引に付随して提供される場合には、その主たる取引の収益認識時点に一体として会計処理することができる。」とあるが、この部分は削除すべきである。

(理由)

財については成果物の提供が完了した時点であり、サービスについては提供期間にわたり収益を認識すべきであるから、一体として会計処理することはできない。

3. 適用時期等について

(コメント)

適用時期は、平成18年4月1日以降開始する事業年度からの適用を原則とすべきである。

(理由)

大規模なシステムの変更や取引内容の見直し等の取引相手も含めた多大な対応があることを理由に、適用開始を平成19年4月1日としているが、本実務対応報告は、新たな会計基準の適用を規定しているものではなく、現行の収益認識基準である実現主義の適用にあたり、ソフトウェア取引についてより具体的要件を示したものであるから、公表後速やかに適用すべきである。ただし、前述のような理由から、物理的に対応ができない場合にも早急な適用を求めることは合理的ではないから、その理由を開示した上で、例外的措置として一定の時間的猶予を認める必要がある。

以 上