

平成 18 年 2 月 27 日

企業会計基準委員会 御中

中央青山監査法人
研究センター「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)」に対するコメント

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 18 年 1 月 27 日付で公表されまし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)」(以下「公開草案」という。)について、意見を表明する機会をいただきお礼申し上げます。

当監査法人の意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

● 2.(注3)値引き、瑕疵補修等(3ページ4行目)

【意見】

注3で値引き、瑕疵補修の記載があるが、本文で明示すべきである。

【理由】

値引き、瑕疵補修の会計上の処理は、ソフトウェアの収益の認識に密接に関連しかつ重要な論点であるので本文に明示すべきと考えられる。

● 2.(1) 市場販売目的のソフトウェア取引(3ページ12行目)

【意見】

「このような取引において委託販売として捉えることが適当である場合には、取引の代理人が最終顧客に対して納品を完了した時点を確認することによって収益認識することになる」という文章について、「このような取引が委託販売またはそれと同様の取引については、最終顧客に対して納品を完了した時点で一連の営業過程において販売が完了する」とすべきと考えられる。

【理由】

「委託販売として捉えることが適当である」という表現は委託販売の定義や、どのよう

な収益認識基準によっているのかという疑問を生じさせる。むしろ、2.(1)の冒頭ですで一連の営業過程における販売の完了した時点が収益の認識時点であることを明示していることから 委託販売取引またはそれと同様の取引については、この一般原則にしたがい最終顧客に対して納品を完了した時点が収益の認識時点であることを明示した方がわかりやすいと考えられる。

- 2.注5 受注制作のソフトウェア(4ページ1行目)

【意見】

注5の「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」の箇所について、「進行基準の適用には進捗度の適切な見積りができる体制が必要であり、現在、進行基準の適用事例は少ないことから」とするべきであると考えられる。

【理由】

安易な進行基準の適用がなされないよう、その適用には進捗度の適切な見積りができる体制が最低限必要であることを明示していただきたい。

なお、受注制作のソフトウェアへの進行基準の適用については、その実態について調査し、別途指針を作成することを要望したい。

- 2.(1) 受注制作のソフトウェア(4ページ2行目)

【意見】

「なお、買戻し条件が付いている場合や、・・・収益認識は認められない」の文章は、市場販売目的のソフトウェア取引」の直前に記載すべきと考えられる。

【理由】

買戻し条件が付いている取引や事後に大きな補修が生ずることが明らかな場合は収益認識をできないことをより明確化できると思われる。また、市場販売目的のソフトウェア取引にも関連していると考えられる。

- 2.(2)収益を認識するにあたっての留意事項(4ページ8行目)

【意見】

「収益を認識するにあたっては、企業は、それらの事実の存在を確認する必要がある。」という文章について、「収益を認識するにあたっては、企業は、それらの事実の存在を確認し、契約書等によって客観的に証明できるようにする必要がある。」とすべきと考えられる。

【理由】

押印された契約書等の証拠書類によって取引が実在することを客観的に証明できることが収益の認識にあたって重要であると考えられる。

- 2.(3)分割検収に関する会計上の論点(5ページ8行目)

【意見】

「2.(3)分割検収に関する会計上の論点」の第2段落の文章について、収益認識にあたって、顧客と納品日、入金条件等が契約書等で取り決められていること、その対価と成果物に経済合理性が存在すること、分割検収毎に入金条件の取り決めがあることの分割検収に関する要件を明示すべきと考えられる。

【理由】

第2段落では、上記の から に述べたことが分割検収に関して必要であることが記述されていると解釈されるが、要件を明確した記述のほうが実務適用にあたっては望ましいと考えられるため。

- 3.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(6ページ14行目)

【意見】

「収益認識時点が異なる複数の取引が1つの契約とされていても、管理上の適切な区分に基づき、販売する財又はサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客との間で明らかにされている場合は、契約上の対価を適切に分解して」について、「収益認識時点が異なる複数の取引が1つの契約とされている場合には、契約上の対価を公正な評価額で分解して」とすべきと考えられる。

【理由】

収益認識時点が異なる複数の取引が1つの契約とされているのが実態であれば、顧客との契約で明示されているかどうかに係らず取引を分解しなくてはならないことを明示すべきと考えられる。また「適切に分解して」と表現を「公正な評価額で分解して」として時価で分解することを明示すべきと考えられる。

- 4.ソフトウェア取引の収益の総額表示についての会計上の考え方(6ページ下から3行目)

【意見】

「このような複数の企業を介する情報サービス産業・・・」の前に、「もとより財貨またはサービスの販売の実態を伴わない取引について収益を総額表示することは認められないが、」を追加すべきを考える。

【理由】

ソフトウェアの販売に限らず、一般的に財貨またはサービスの販売の実態を伴わない取引について収益を総額表示することは認められないことを明示し、ソフトウェアを例外的に取扱っているのではないことを示したほうがよいと考えられる。

- 4.ソフトウェア取引の収益の総額表示についての会計上の考え方(7ページ3行目)

【意見】

「通常負担すべき様々なリスクを負っていることが明らかでないと考えられるため、収益の総額表示を行うためには、当該リスクを負っていることを確認する必要がある」について、「通常負担すべきリスクを負っていることを反証できないかぎり、総額表示することは認められない」とすべきと考えられる。

【理由】

その下の文章で例示されている、ソフトウェアの付加価値がほとんど加えられていない場合、機器の仕様や対価の決定に関与しない場合の機器の販売の収益については、そもそも総額表示できないと考えられる。

● 4．ソフトウェア取引の収益の総額表示についての会計上の考え方（7ページ6行目）**【意見】**

最後の例示において、たとえば「売り手が製品の仕様や対価の決定に関与しない場合のパッケージソフトウェア、ライセンスの販売、あるいは協力会社への委託の比率が著しく高い受託開発に関する取引」などソフトウェア取引にのみに関連した例示を追加すべきと考えられる。

【理由】

「4．ソフトウェア取引の収益の総額表示についての会計上の考え方」の前段の文章からは、最後に例示されている機器販売に関連したソフトウェア関連取引のみだけでなく、ソフトウェア関連取引全般を対象としていると解釈される。特に、ソフトウェアの販売のように運搬など物理的な移動を伴わない取引には会計の帳簿上通過するだけの取引が行われやすいことから、ソフトウェアのみの販売取引についても例示すべきと考えられる。

● その他**2．注5 受注制作のソフトウェア（4ページ1行目）****【意見】**

注5の「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」について、「完成基準」ではなく「進行基準」の誤植ではないかと考えられる。

【理由】

受注制作のソフトウェアについては受注後に仕様変更が生じることが多く、総原価の見積を適切に行うことが実務上困難なため進行基準の問題点が指摘されているのではないかと考えられる。

以上