実務対応報告第 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」の解説

企業会計基準委員会
専門研究員　片山　智二

Ⅰ．はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、実務対応報告第 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「本実務対応報告」という。）を平成 18 年 3 月 30 日に公表した。

ここでは、本実務対応報告の概要を紹介するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

Ⅱ．公表の経緯

ソフトウェア取引を事業の中心とした情報サービス産業においては、無形の資産であるソフトウェアの内容及び状況の確認の困難さや、その開発を巡る技術環境の高度化及び多様化を背景として、近時、いくつかの不適切な会計処理が指摘されている。この問題の解決には、一層深度のある会計監査の実施だけでなく、収益の認識及び測定に関する会計処理基準の明確化も必要ではないかという意見が多い[1]。

本実務対応報告は、情報サービス産業におけるこのような問題に対処するため、情報サービス産業における中心的な取引であるソフトウェア取引の収益の会計処理について、現行の会計基準等を踏まえた会計上の考え方を明らかにするとともに、併せて実務上の留意事項について整理したものである。

Ⅲ．実務対応報告の内容

実務対応報告の対象とするソフトウェア取引の範囲及びその特質

(1) 実務対応報告の対象とするソフトウェア取引の範囲

本実務対応報告の対象となるソフトウェアは、ソフトウェア制作費に係る会計処理を明らかにした「研究開発費等に係る会計基準」（以下「研究開発費等会計基準」という。）に定めるソフトウェアとしている。すなわち、コンピュータを機能させるように指令を組み合わせて表現したプログラム等（研究開発費等会計基準一 2）としており、その範囲は次のとおりである（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 12 号「研究開発費及

[1]例えば、「IT 業界における特殊な取引検討プロジェクトチーム報告『情報サービス産業における監査上の諸問題について』（平成 17 年 3 月 11 日　日本公認会計士協会）」、「情報サービスの財務・会計を巡る研究会（座長：加古宜士 早稲田大学大学院教授）『情報サービスの財務・会計上の諸問題と対応のあり方について』（平成 17 年 8 月 11 日　経済産業省）」において指摘されている。

びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」第６項）。

- コンピュータに一定の仕事を行わせるためのプログラム
- システム仕様書、フローチャート等の関連文書

ここでは、プログラムのみならず、システム仕様書等の関連文書も含んでいることに留意する必要がある。

本実務対応報告の対象となるソフトウェア取引は収益認識に関連するものであるため、研究開発費等会計基準に定めるソフトウェア取引のうち、販売を目的として開発される次の２つの取引を主として対象としている。

① 市場販売目的のソフトウェア取引

不特定多数のユーザー向けに開発した各種ソフトウェアの販売やライセンス販売（ライセンスの使用を許諾し使用料を得る契約）をいう。

② 受注制作のソフトウェア取引

特定のユーザー向けにソフトウェアを制作し、提供することをいう。

なお、ソフトウェアに関連する取引は請負契約、委任契約、システム・エンジニアリング・サービス（SES）契約等のさまざまな契約形式により行われるが、ソフトウェア取引に該当するか否かは、契約形式にかかわらず、その契約の内容により判断することとしている。例えば、一定のプログラムを作成することとしている等、ソフトウェアとしての一定の機能を有する成果物が給付の対象となるような取引については、契約形式にかかわらず、本実務対応報告の対象となるソフトウェア取引の範囲に含まれるものとしている。

また、ソフトウェア取引においては、企業（ベンダー）と顧客（ユーザー）との間の取引のみではなく、例えば、業者間取引が慣行化しているとの指摘もあるため、市場販売目的のソフトウェアや受注制作のソフトウェアの開発・制作に関して、下請業者が元請業者の求めに応じて提供する開発・制作工程の一定部分も「ソフトウェアとしての一定の機能を有する成果物」に含まれることとしている。この取扱いは、本実務対応報告の全般にわたって適用される。

更に、本実務対応報告では、ソフトウェア取引自体ではないが、ソフトウェア取引の収益の会計処理全般の問題に対処するという目的で、必要に応じて、ソフトウェア取引に関連する各種サービスや、ソフトウェアを機器（ハード）に組み込んで取引されるケースについても触れている。

(2) ソフトウェア及びその取引の特質

本実務対応報告においては、先述のとおり、収益認識に関する、現行の会計基準等による取扱いを踏まえ、ソフトウェア取引の収益の会計処理についての実務上の取扱いを整理することを目的としている。このため、ソフトウェア及びその取引の特質を十分に見極め、その特質を踏まえた検討が必要と考えられ、ソフトウェア及びその取引の特質

として次の点を挙げている。

① 無形の資産であること

ソフトウェアは、無形の資産であり、有形の資産とは異なるため、特に外部からその状況や内容を確認することは難しく、実際の開発作業においても、企画・設計から完成に至るまで実質的に当事者間でプロジェクトが完結することが多いため、その当事者以外は実在性や開発状況を確認することは難しい。

② 技術革新により取引が多様化・高度化していること

ソフトウェアの開発を巡る技術環境の著しい変化に対応するため、(ｱ)取引が多様化し、複数の要素のある取引を同一の契約書等において締結していることが多く、また、(ｲ)取引が高度化し、企業（ベンダー）は、機器（ハードウェア）とともに取引することなどを通じて、外部から積極的に支援を受ける傾向にあるため、一次的な段階に止まらない下請取引（多段階請負構造）が慣行化している。

本実務対応報告では、ソフトウェア及びその取引の特質に照らして、次のような会計上の論点を取り扱っている。

- ソフトウェア取引の収益認識
- ソフトウェア取引の複合取引
- ソフトウェア取引の収益の総額表示

ソフトウェア取引の収益認識

(1) ソフトウェア取引における収益認識の考え方

成果物を提供する取引における収益認識は、一般的には、一連の営業過程において販売が完了した段階、すなわち売手が財を引き渡し、現金や金銭債権の取得等により対価が成立した段階であるとされている[2]。

本実務対応報告は、ソフトウェアの特質が無形の資産であることによりその状況や内容確認の困難さはあるものの、その収益の認識においても、成果物を提供する取引における収益認識についての一般的な取扱いが適用されるものと整理している。すなわち、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している。

このようなソフトウェア収益認識の考え方を、ソフトウェア取引の種類ごとに整理すると次のとおりとなる。

① 市場販売目的のソフトウェア取引

---

[2] 企業会計原則では、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（企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B）とされている。また、このような収益認識を取り扱ったものとして、例えば、昭和 27 年 6 月に経済安定本部企業会計基準審議会から公表された「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」があるが、そこでは、「販売によって獲得した対価が当期の実現した収益である。販売基準に従えば、一会計期間の収益は、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物（手形、売掛債権等）その他の資産の取得による対価の成立によって立証されたときにのみ実現する。」（総論 第一 二 実現主義の原則の適用）とされている。

ソフトウェア取引の特質からその内容の確認が難しいという中でも、市場販売目的のソフトウェア取引については、一般的に、企業（ベンダー）の側でその仕様（スペック）がすでに確定しているため、納品が完了した時点で実質的に成果物の提供が完了している。また、ライセンス販売においては、顧客（ユーザー）が使用することができる状態となった時点で実質的に成果物の提供が完了している。

なお、ソフトウェア取引においては、その成果物を直接、最終顧客（エンド・ユーザー）に販売するのではなく、手数料収入のみを得ることを目的とする取引の代理人を通じて販売する取引もみられる。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（エンド・ユーザー）に対して納品を完了した時点で一連の営業過程における販売が完了することになる（企業会計原則注解 注 6(1)を参照）。

② 受注制作のソフトウェア取引

受注制作のソフトウェア取引については、基本的にオーダーメイドによるものであり、その仕様（スペック）は確定していないため、通常、顧客（ユーザー）の側で契約内容に応じて、成果物がその一定の機能を有することについての確認が行われることにより成果物の提供が完了すると考えられる。したがって、契約上の取引相手との間で取り決めた成果物の内容（例えば、顧客との間の取引において、単に制作するだけでなく、契約において定められた機能を有する状態にすること）に応じて、一般的には検収等何らかの形でその成果物の提供の完了を確認することにより、収益を認識することになるとしている。

なお、収益認識されることとなる場合でも、値引が見込まれているときは、当該金額を収益の額から控除する必要があり、また、企業会計原則注解（注 18）にあるように、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、引当計上を行う等、適切に費用計上する必要があることを指摘している。

また、買戻し条件が付いている場合や、事後に大きな補修が生じることが明らかなことにより成果物の提供の完了について問題が生じている場合には、収益認識は認められないことを示している。

- 進行基準について

長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積り、これを当期の損益計算に計上することができる（企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B）とされており、長期の請負工事の収益認識基準として、完成基準と進行基準の選択適用が認められている。受注制作のソフトウェアについても、その制作費は、請負工事の会計処理に準じて処理する（研究開発費等会計基準 四 1）とされていることから、完成基準と進行基準の選択適用が可能と解されるが、現在、進行基準の適用事例は少ないこと及び今回指摘されている問題が完成基準の適用に関するものであることから、本実務対応報告では、進行基

準については取り扱わず、完成基準を適用する場合の収益認識の考え方を示している。

(2) 収益を認識するにあたっての留意事項

ソフトウェア取引における収益認識の考え方については、「2 (1)　ソフトウェア取引における収益認識の考え方」で述べたとおりであるが、本実務対応報告においては、不適切な会計処理の問題の解決に資すると考え、収益の認識にあたって必要とされる、ソフトウェア取引の実在性、一定の機能を有する成果物の提供の完了及びその対価の成立という事実の存在について、一般的に、疑義が生じるケースを例示し、そのようなケースにおいて収益を認識する場合については、企業は、特に、それらの事実の存在を確認し、かつ客観的に説明できるようにすることを求めている。

なお、これらの例示はあくまでも、収益の認識にあたって疑義があるケースとして掲げているものであり、このようなケースに該当しても、企業は、収益認識を行うために必要となる事実が存在することを確認し、客観的に説明ができれば収益を認識することになる。また、逆に、例示したケースに該当しない場合においても、収益を認識するには、それらの事実の存在が必要であることに留意する必要がある。

また、それらの事実の存在の確認においては、実質的に判断することとし、現行の実務慣行を踏まえ、例えば、作業の完了についての顧客（ユーザー）への報告書等により、成果物の提供の完了について確認する場合も該当することを示している。

① 成果物の提供の完了の前提となる取引の実在性に疑義があるケース
- 通常は契約書等を取り交すべき取引において、当該取引に関する契約書等につき、ドラフトしか存在していない。
- 本来の顧客（ユーザー）との間で契約書等を取り交すには至っておらず、第三者であるパートナー（協力会社）との間で契約書等を取り交すにとどまっている。

② 成果物の提供の完了に疑義があるケース
- 通常は検収により成果物提供の完了を確認するような場合において、検収書又はこれに類似するものが入手されていない。
- 検収書又はこれに類似するものを入手しているにもかかわらず、入金予定日を経過しても未だに入金がない、若しくはソフトウェアの主要な機能に関するバグの発生等により作業を継続している。

③ 対価の成立に疑義があるケース
- 売上計上後に顧客（ユーザー）に対して多額の返金又は大幅な値引が見込まれている、若しくは類似の取引で過去においてそのようなケースが多く発生している。

(3) 分割検収における収益認識に関しての会計上の論点

受注制作のソフトウェア取引においては、1つのソフトウェア開発プロジェクトを幾つかの作業ごとのフェーズに分けて契約を締結し、各フェーズごとに検収を行う、分割検

収が見受けられるが、特に、収益認識との関係においては、設計段階の完了、開発段階の完了といった時系列的な分割の場合、問題となることがあるとしている。

本実務対応報告においては、このように契約が分割された場合においても、収益認識には「2（1）　ソフトウェア取引における収益認識の考え方」で述べたとおり、取引の実在性を前提として、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している。

そのため、一般的には、最終的なプログラムが完成し、その機能が確認されることにより収益認識されるが、最終的なプログラムの完成前であっても、例えば、顧客（ユーザー）との取引において、分割された契約の単位（フェーズ）の内容が一定の機能を有する成果物（顧客が使用し得る一定のプログラムや設計書等の関連文書も顧客にとってはそれ自体で使用する価値のあるものと考えられる。）の提供であり、かつ、顧客（ユーザー）との間で、納品日、入金条件等について事前の取決めがあり、その上で当該成果物提供の完了が確認され、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している。

したがって、例えば、分割検収において、成果物の提供の完了の確認がなく、単に作業の実施のみに基づく場合や入金条件のみに関連しているだけでは、収益認識は認められないことを明示している。

また、特に分割検収は、最終的なプログラムの完成前であり、以降のフェーズにおいて修正の余地があることから、各フェーズ完了時の対価の成立、販売代金の回収可能性、返金の可能性等、資金回収のリスクを考慮する必要があるとしている。

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

財であるソフトウェア取引の中には、サービスの提供や機器（ハードウェア）の販売のように異なる種類の取引を同一の契約書等で締結している複合取引がある。

例えば、財の販売（販売時に収益認識）とサービスの提供（提供期間にわたって収益認識）が１つの契約とされている場合において、財の販売時点とサービス提供時点が異なるにもかかわらず、その収益を同時に認識するときには、収益認識時点に関して問題が生じるケースがあるとしている。財とサービスの複合取引の例としては次のような取引がある。

①　市場販売目的のソフトウェアとソフトウェア関連サービスの複合取引
- ソフトウェア販売に保守サービスやユーザー・トレーニング・サービスが含まれているケース
- ソフトウェア・ライセンス販売（使用許諾）にアップグレードの実施が含まれているケース

②　受注制作のソフトウェアとソフトウェア関連サービスの複合取引
- システム開発請負契約に期間的なシステム利用や保守サービスに関する契約が含まれているケース

また、例えば、財である機器（ハードウェア）とソフトウェアを販売するケースのよう

に、財と財の販売が 1 つの契約とされているケースがある。この場合、それらが必ずしも有機的一体として機能しない場合には、各々の販売時点が異なっているにもかかわらず、一方の財の販売時に、他方の財の収益を同時に認識するときには、収益認識時点に関して問題が生じるケースがあるとしている。

このように、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、販売する財又は提供するサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客（ユーザー）との間で明らかにされている場合には、契約上の対価を適切に分解して、機器（ハードウェア）やソフトウェアといった財については各々の成果物の提供が完了した時点で、また、サービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益認識を行うこととしている。

また、顧客（ユーザー）との間で金額の内訳が明らかにされていない場合についても、管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解して、各々の販売時点において収益認識することができるが、こうした複合取引における収益認識時点についての問題を解決するには、取引慣行として、管理上の適切な区分に基づいて契約を締結する等、いわゆる一式契約が締結されるような取引慣行を是正していく方向で検討を行うことが重要であるという点も指摘している。

なお、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している。この場合は、ソフトウェアの収益に対して、関連するサービス費用を必要に応じて見積り、一括して計上することになる。主たる取引に付随して提供される取引の例としては、一般的に、すべての顧客（ユーザー）に均一に提供されるような無償の保守サービスやユーザー・トレーニング・サービスが該当すると考えられるとしている。

また、ここでは機器（ハードウェア）の収益認識についても触れているが、本実務対応報告においては、現行の取扱いを変更することは想定されていない。例えば、機器（ハードウェア）の販売における成果物の提供の完了については出荷基準の適用が含まれ、また、その据付調整作業はソフトウェア関連サービスと同様に取り扱われることを示している。また、財である機器（ハードウェア）とソフトウェアを１つの契約により販売するケースで、両者が有機的一体として機能する場合においても、顧客（ユーザー）との契約により機器（ハードウェア）を先行納入する場合や分割納入するときには、当該機器（ハードウェア）について、契約上の納期に基づき納品が完了した時点で収益を認識することができると考えられる。

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

ソフトウェア取引においては、技術革新による取引の多様化や高度化に伴い、複数の企業を介する取引が見受けられるが、このような取引には、在庫リスクを抱えて行われる取引だけでなく、物理的にも機能的にも付加価値の増加を伴わず、会社の帳簿上通過するだ

けの取引も存在するとの指摘がある。

このような複数の企業を介する情報サービス産業におけるソフトウェア関連取引においては、委託販売で手数料収入のみを得ることを目的とする取引の代理人のように、一連の営業過程における仕入及び販売に関して通常負担すべきさまざまなリスク（瑕疵担保、在庫リスクや信用リスクなど）を負っていない場合には、実質的な取引の当事者とは考えられず、収益の総額表示は適切でないとしている。

そこで、ソフトウェア関連取引のうち、販売者は、一般的に、通常負担すべきさまざま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示す必要があると思われるケースを例示している。もちろん、この例示に該当する取引でも、販売者が通常負担すべきリスクを負っていることを示すことができれば総額表示することとなるが、また一方、例示した取引以外の取引においても、販売者が通常負担すべきリスクを負っていないケースがあれば、総額表示が認められないことに留意する必要がある。

- 機器（ハードウェア）やパッケージ・ソフトウェアなどの完成度の高いものにソフトウェア開発を行って販売するケースにおいて、ソフトウェア開発の占める割合が小さいなど、付加価値がほとんど加えられていない場合の当該機器（ハードウェア）やパッケージ・ソフトウェアに関する取引
- 受注制作ソフトウェアにおいて、第三者であるパートナー（協力会社）にそのプロジェクト管理のすべてを委託している場合の当該ソフトウェア開発に関する取引
- 機器（ハードウェア）にソフトウェアを組み込んだ製品やパッケージ・ソフトウェアの売手が、製品の仕様（スペック）や対価の決定に関与していない場合の当該機器（ハードウェア）やパッケージ・ソフトウェアに関する取引

適用にあたっての留意事項

本実務対応報告の適用時期について、ASBJ での審議及び本実務対応報告の公開草案に対して寄せられたコメントにおいて、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度からの適用を原則とすべきであるという意見と平成 19 年 4 月 1 日以後開始する事業年度からの適用を原則とすべきであるという意見に分かれた。本実務対応報告の性格を踏まえ、検討した結果、以下のとおりに取り扱うこととし、「適用にあたっての留意事項」として示すこととした。

本実務対応報告は、ソフトウェア取引の収益の会計処理について、現行の会計基準等を踏まえた実務上の取扱いを整理したものであるため、その会計上の考え方については基本的にはすでに適用されていると考えられるが、そこで示した内容の充足を客観的に示すためには、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を要すること等もある。したがって、それらの対応も含めた本実務対応報告の適用は、平成 19 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から行うこととするとともに、平成 19 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度から適用することもできることを併せて示した。

また、本実務対応報告の適用に関する開示上の取扱いについては、本実務対応報告がソ

フトウェア取引の収益の会計処理について、現行の会計基準等を踏まえた実務上の取扱いを整理したものであることから、会計方針の変更として取り扱わないことを明記している。なお、財務諸表等規則等において規定されているように、本実務対応報告の適用においても企業の利害関係者の判断上、必要と認められる重要な事項がある場合には、追加情報としての注記を行うことになると考えられる。

以　上