

平成 18 年 1 月 27 日  
企業会計基準委員会

## 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）」の公表

## コメントの募集

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ます。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あります。

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）では、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、その実務上の取扱いを検討し、今般、平成 18 年 1 月 24 日の第 97 回企業会計基準委員会において、標記の実務対応報告の公開草案（以下「本公開草案」という。）の公表を承認しました。

本公開草案の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本公開草案に関するコメントがございましたら、平成 18 年 2 月 27 日（月）までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては、直接回答しないこと、コメントを当委員会のホームページ等で公開する予定があること、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないことを、あらかじめご了承ください。

## 記

電 子 メール：soft@asb.or.jp

ファクシミリ：03-5510-2717

お問い合わせ先：03-5510-2737

## **本公開草案の概要**

以下の概要は、コメントをお寄せ頂くにあたっての便宜に資するため、本公開草案を要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な議論のために本公開草案をお読みくださいますようお願い申し上げます。

### **■ 目的**

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が、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。

当委員会では、情報サービス産業におけるこのような問題の発生に対処するため、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実務上の取扱いを明確にすることとした。

### **■ ソフトウェア取引の範囲及びその特質**

本公開草案の対象となるソフトウェアの範囲は「研究開発費等に係る会計基準」が定めるものと同様とし、そのうち、①市場販売目的のソフトウェア取引、②受注制作のソフトウェア取引という 2 つの販売取引が対象となるが、本公開草案では、ソフトウェア取引に関連する各種サービスについても触れている。

ソフトウェア及びその取引の特質として、無形の資産であること及び技術革新による取引の多様化・高度化が挙げられ、その特質に照らして次の 3 つの会計上の論点を取り扱う。

### **■ ソフトウェア取引の収益認識**

#### **● 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。ソフトウェア取引の収益認識においても、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が必要である。

#### **① 市場販売目的のソフトウェア取引**

一般的に、企業（ベンダー）の側でその仕様（スペック）がすでに確定しており、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と考えられる。

#### **② 受注制作のソフトウェア取引**

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、成果物とその一定の機能を有することの確認をもって成果物の提供が完了すると考えられる。

なお、買戻し条件が付いている場合や、事後に大きな補修が生ずることが明らかなる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。

また、収益認識にあたって、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を確認する必要があるが、一般的に、それらの事実の存在について疑義が生じるケースを例示し、それらの事実の存在を確認する必要があるとしている。

#### ● 分割検収に関する会計上の論点

分割検収とは、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、各フェーズの検収を行うことをいう。

分割検収の収益認識は、完成前であっても、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の提供であり、かつ、顧客との間で、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可能であると考えられる。したがって、例えば、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認められない。

特に分割検収の収益認識にあたっては、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。

#### ■ 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

ソフトウェアと関連サービスの複合取引や、機器（ハードウェア）とソフトウェアの販売において、その両者が有機的の一体として機能しないケースなど、複数の取引が1つの契約とされている場合、それらを同時に収益認識するときには、収益認識時点に関して問題が生じるケースがある。

このように収益認識時点が複数の取引が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、サービスの内容やその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には、契約上の対価を適切に分解して、財については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。なお、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。

#### ■ 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

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、委託販売において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、総額表示は適切でないと考えられる。特に、例えば、次のようなソフトウェア関連取引について、販売者が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。

- ・ 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
- ・ 機器（ハードウェア）にソフトウェアを組み込んだ製品の売手が、製品の仕様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）に関する取引

## ■ 適用時期等

本公開草案は、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用するものとする。ただし、平成 18 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度から適用することができる。なお、本公開草案を適用するにあたって、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を要する可能性があることに考慮し、平成 19 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することができることとする。

また、本公開草案を適用した初年度の財務諸表においてソフトウェア取引に重要性がある場合には、追加情報として、本公開草案を適用した旨を注記することとする。

(参考)

本公開草案の公表に反対する委員 1 名から以下の意見が出されている。

「本実務対応報告の適用においては、ソフトウェア取引に関連する多数の企業において、システム変更や取引相手を含めた取引内容や取引慣行の見直し等、多くの対応が必要となると考えられるため、その準備の期間を設けるべきである。

また、ソフトウェア取引については、システムの要求仕様の確定、契約書等の締結、検収書等の発行、複合取引における管理上の区分に基づいた金額内訳の作成などの本実務対応報告を適用する基礎となる取引慣行が現状では十分に定着しているとはいえ、これらが改善されるためには、ソフトウェア取引に関する実務対応報告が公表されてから一定の期間が必要になる。

したがって、適用時期については、本公開草案のように平成 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るのではなく、平成 19 年 4 月 1 日以降開始する事業年度からの適用を原則とし、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とすべきである。」

なお、本公開草案の公表に賛成した委員からも同様の意見が出されている。

これに対し、本公開草案における適用時期について賛成の委員は次のように考えている。

- ・ 本実務対応報告は、新たな会計基準ではなく、現行の会計基準等を踏まえた実務上の取扱いを明らかにするものであるため、公表後速やかに適用すべきである。したがって、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。

なお、適用にあたって準備期間を要する場合があることについては、平成 19 年 4 月 1 日以降開始する事業年度からの適用も認められることとしており、十分対応されていると考える。

以 上