

平成 18 年 3 月 30 日  
企業会計基準委員会

## 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」の公表

## 公表にあたって

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多くあります。

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の実務上の取扱いを検討してまいりましたが、平成 18 年 3 月 28 日の第 101 回企業会計基準委員会において、標記の実務対応報告（以下「本実務対応報告」という。）を承認しましたので公表いたします。

本実務対応報告につきましては、平成 18 年 1 月 27 日に公開草案を公表し、広くコメントの募集を行った後、当委員会において寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行った上で公表するに至ったものです。

## **本実務対応報告の概要**

### **■ 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。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に対処することを目的とし、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**

本実務対応報告の対象とす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、その取引のうち、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 つの販売取引を主として対象とする。また、本実務対応報告では、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**

#### **● 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。

## 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、成果物が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。

また、本実務対応報告においては、一般的に、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には、企業はそれらの事実の存在を確認し、客観的に説明ができるようにする必要があるのであるとしている。

### ● 分割検収における収益認識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いく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ことをいう。

分割検収においては、最終的なプログラムの完成前であっても、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（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。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、収益認識は認められない。

特に分割検収における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、サービスの内容やその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。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、収益の総額表示は適切でない。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ことが必要となる。

- ・ 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。しかしながら、本実務対応報告において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ことから、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。ただし、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。

なお、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、その適用については会計方針の変更として取り扱わないことに留意する。

以 上