

## 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)

近時、いわゆる情報サービス産業において不適切な会計処理が指摘されており、この問題の解決には、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。

このような状況に鑑み、当委員会では、情報サービス産業における収益の会計処理について検討し、情報サービス産業における中心的な取引と考えられ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。

### 1 本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) 本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」に定めるソフトウェアを対象とするものとする。ここでいうソフトウェアとは、コンピュータを機能させるように指令を組み合わせることで表現したプログラム等をいい(「研究開発費等に係る会計基準」-2)、その範囲は次のとおりである(会計制度委員会報告第12号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」(以下「研究開発費及びソフトウェア実務指針」という)第6項)<sup>1 2</sup>。

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

さらに、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、「研究開発費等に係る会計基準」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する。

市場販売目的のソフトウェア

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を納品することを目的とする販売やライセンス販売(ライセンスを使用許諾し使用料を得る契約)をいう。

<sup>1</sup> なお、コンテンツ(画像・音楽データ等、処理対象となる情報の内容をいう)は、ソフトウェアとは別個のものとして取り扱い、ソフトウェアには含めないが、ソフトウェアとコンテンツが経済的・機能的に一体不可分と認められる場合には、両者を一体として取り扱うことができる(「研究開発費及びソフトウェア実務指針」第7項)とされており、本実務対応報告でも同様に取り扱いすることとする。

<sup>2</sup> また、ソフトウェアには、例えば、機械又は器具備品等に組み込まれているものなど、機器と有機的の一体として機能する機器組込みソフトウェアがある(「研究開発費及びソフトウェア実務指針」第17項)。このような機器組込みソフトウェアは、機器自体の収益認識に合わせて会計処理することとなる。

#### 受注制作のソフトウェア

特定のユーザー向けにソフトウェアを制作し、納品することを目的とする販売をいう。

なお、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)契約等に基づくさまざまなソフトウェア関連業務があるが、契約の形式にかかわらず、例えば、ソフトウェアとしての性格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、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する。

### (2) ソフトウェア及びその取引の特質

ソフトウェア及びその取引の特質として次の点を挙げることができる。

#### 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、外部からその状況や内容を確認することは難しい。また、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。

#### 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、企業は、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

## 2 ソフトウェア取引の収益認識

### (1) 現行の収益認識の会計基準

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り(企業会計原則 第二 損益計算書原則三B)とされている。

る<sup>3</sup>。ここでいう「実現」とは、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、すなわち売手が財やサービスを引き渡し、その見返りに現金又は現金同等物を受領若しくは金銭債権を取得した段階であるとされている<sup>4</sup>。

## (2) ソフトウェア取引における収益認識の考え方

ソフトウェアの特質として、ソフトウェア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は、当該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考えられる。

### 市場販売目的のソフトウェア

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。

なお、ソフトウェア取引においては、その製品を直接、最終顧客(エンド・ユーザー)に対してではなく、販売代理店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一種の委託販売<sup>5</sup>として捉えることが適当である場合には、販売代理店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。

---

<sup>3</sup> ただし、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もり、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、その制作費が、請負工事の会計処理に準じて処理する(「研究開発費等に係る会計基準」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完成基準を適用する場合の問題点が指摘されているため、本実務対応報告では、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。

<sup>4</sup> 例えば、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書(昭和27年)」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 第二 実現主義の原則の適用)」とされている。

<sup>5</sup> 企業会計原則においては、委託販売は、受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とされており、決算日までに仕切精算書(売上計算書)の到達等により販売の事実が明らかになったものについて収益計上することとされている。ただし、仕切精算書が販売の都度送付されている場合には、精算書到達日をもって売上収益の実現の日とみなすこともできるとされている。(企業会計原則注解 注6(1))

#### 受注制作のソフトウェア取引

一方、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、契約上の取引相手である顧客との間で取り決めた成果物の内容（例えば、単に制作するだけでなく、定められた機能を有する状態にすること）に応じて、その成果物の提供の完了が確認されることにより収益が認識されることになる。

このため、受注制作のソフトウェア取引については、比較的短期のものなど必ずしも検収を必要としないこともあるが、一般には検収等何らかの形で顧客による成果物の確認が必要になると考えられる。

なお、事後の瑕疵補修の程度が大きく、成果物の提供の完了についての疑義が生じるといった場合には、収益認識に問題がある。また、収益認識が認められる場合でも、瑕疵補修に伴う追加費用の発生が見込まれ、かつその金額を合理的に見積もることができる場合には、過去の実績率を勘案すること等により当該追加費用の金額を適切に見積り、引当計上する必要がある。

#### (3) 収益を認識するにあたっての留意事項

前述のとおり、収益認識は、ソフトウェア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の完了及びその対価が成立した時点において行うことになるが、次のようなケースについては、その事実についての疑義が生じうるため、収益の認識を慎重に検討する必要がある。

成果物の提供の完了の前提となる取引についての実在性に疑義があるケース

- ・ 当該取引に関する契約書について、決算日現在ドラフトしか存在していない。
- ・ パートナー（協力会社）を取引に仲介させている。

成果物の提供の完了に疑義があるケース

- ・ 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、入金予定日に入金がなかったり、検収後もバグの発生等により作業を継続している。

対価の成立に疑義があるケース

- ・ 売上計上後に顧客に対して返金若しくは値引が見込まれている、又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。
- ・ ライセンスの使用許諾後にバージョンアップが行われ、旧ライセンス契約分について事後的に返金される。

## (4) 分割検収に関する会計上の論点

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、各フェーズの検収を行う、分割検収が見受けられる。これには、例えば、ソフトウェア開発のフェーズ分けには、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と購買システム完了、経理システムの完了といったシステムの引渡しを伴う物的な分割のケースがある。特に、収益認識との関係においては、前者の時系列的な分割が問題となることが多い。<sup>6</sup>

「2(2)ソフトウェア取引における収益認識の考え方」にあるとおり、収益認識の考え方は、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ため、契約が分割された場合においても、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ことになる。また、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(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考えられる。しかしながら、例えば、分割検収が単に作業の実施に基づく場合や入金条件に関連しているだけでは成果物提供の完了が確認されないため、収益認識は認められない。

なお、分割検収では、引渡しの完了後において、売上金額の事後的な修正が行われることが多いため、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。

さらに、すべてのフェーズ完了後に瑕疵補修が行われる場合、フェーズごとの分割検収と瑕疵補修との対応関係が問題となるとの指摘もある。すなわち、分割検収の場合でも瑕疵補修に伴う追加費用の金額を適切に見積り、引当計上する必要があるが、事後の瑕疵補修の程度が大きく、分割された各フェーズにおける一定の機能を有する成果物の

---

<sup>6</sup> 売上の早期計上が懸念されるケースとして次のようなケースが見受けられるとの指摘がある。

- ・得意先との契約をフェーズ分けし、各々の契約額を操作する。
- ・後のフェーズになって発覚したトラブルにより、プロジェクトが中止になり、検収済みの前フェーズの代金が回収されないあるいは代金返還を求められる。
- ・開発プロジェクト全体の完成をもって機能するシステムであり、各フェーズの独立性が十分でない。
- ・フェーズの区切りが単純に手付金の入金日に結び付けられているだけである。

提供の完了について疑義が生じるような場合には、フェーズごとでの収益認識にはより一層留意する必要がある。

### 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

#### (1) 本実務対応報告の対象とするソフトウェア取引の複合取引

本実務対応報告では、ソフトウェアを含む複数の取引を同一の契約書等で締結している場合において、取引ごとの収益認識時点が異なる複合取引を対象とする。これは、ソフトウェア取引に関連して複合取引が行われていても、各取引に関する収益認識時点が同じであれば問題は少ないが、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）が同一の取引において行われる場合、サービス提供の収益が財の販売時に同時に認識されることにより、収益認識時点に問題が生ずるからである。

例えば、次のように、もともと取引の性格が異なる複合取引が対象となる。

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（又は使用許諾）にアップグレードの実施が含まれているケース

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契約が含まれているケース

#### (2) ソフトウェア取引の複合取引についての会計処理の考え方

一方の取引が他方の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<sup>7</sup>が、もともと取引の性格が異なる複数の取引が人為的に1つの契約とされており、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契約書その他で明らかにされている場合には、その管理上の適切な区分に基づき契約を分解して、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する。

なお、契約上で対価を定めていても、それぞれの要素が明らかに異常な対価によっている場合には、状況に応じて、取引内容に見合ったそれぞれの要素の対価に基づき

---

<sup>7</sup> これには、ソフトウェア取引において、引渡しの完了後に顧客との間で無償の瑕疵補修を行う取決めがなされている場合に、ソフトウェア取引の収益を一括して計上し、このような瑕疵補修に見合う費用も一括して引当計上するような処理も含まれる。

区分するなど、適切に会計処理を行う<sup>8</sup>。

#### 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

ソフトウェア取引においては、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<sup>9</sup>。委託販売における販売代理店のように、一連の営業過程における販売に関して通常負担すべきリスク（瑕疵担保や返品リスクなど）を負っていない場合には、財の販売を行う実質的な取引の主体となっていないため、総額表示は適切でないと考えられる。例えば、次のようなソフトウェアに関連する取引については、総額表示が適切でない場合が多いと考えられる。

- ・ 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取引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
- ・ 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実質的に関与していない場合

#### 5 適用時期

本実務対応報告は、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る財務諸表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。

以 上

---

<sup>8</sup> また、これらの複合取引の収益認識問題の解決を図るためには、管理上、適切な区分に基づき契約を締結することや、契約上でそれぞれの要素の対価を定めていても、取引内容に見合わない場合にはその対価を見直すこと等、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も必要になると考えられる。

<sup>9</sup> このようないわゆるスルー取引など、ソフトウェアを取り扱う業界では、複数の企業が関与した取引の場合、取引全体の実態が非常に判別しにくいことから、クロス取引やリターン取引といった問題事例が見受けられるという。

しかし、このような実態のない取引は、ソフトウェア及びその取引を取り扱う情報サービス産業における業績（将来の成長性）の指標として、利益よりも総額の売上高を重視する傾向のある、新規の公開企業や中小規模の企業等において行われてきたと考えられる。このような場合の収益認識の問題は、会計上の問題というよりも、むしろ企業の内部統制や会計監査上の問題である。