

議事要旨(4) 実務対応報告公開草案「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)」について

片山専門研究員より、資料「『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」及び「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)」の文案に基づき、主として前回の企業会計基準委員会からの文案の変更点についての説明が行われた。説明の後、審議・採決が行われ、標題の実務対応報告(案)は、公表することが承認された(賛成 10 委員、反対 1 委員)。

当実務対応報告(案)の変更点の概要は次のとおりである。

当実務対応報告(案)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・多様化を背景とした近時の不適切な会計処理の問題への対応という位置付けであることを明確にした。

対象とするソフトウェア取引は、ソフトウェアとしての「一定の機能を有する成果物」を給付の対象とする取引であり、それには業者間取引で下請業者が元請業者の求めに応じて提供するプログラムの一部分も含む旨の記載を追加した。

ソフトウェア取引における収益認識には、取引の実在性、成果物の提供の完了、対価の成立が必要であるが、その場合でも値引が見込まれる場合の当該金額の収益からの控除や、補修などの追加費用の発生の可能性が高い場合の引当金計上が必要となる旨を記述した。また、買戻条件がついている場合や、事後の大きな補修の発生が明らかであ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収益認識が認められないことも明確にした。

収益認識を認識するにあたっての留意事項として、取引の実在性、成果物の提供の完了、対価の成立について「それらの事実の存在を確認する必要がある」との事務局案を示した。

分割検収において、最終的なプログラムの完成の前であっても一定の機能を有する成果物の提供がある場合、収益認識が可能であるが、例えば、成果物の提供の完了の確認がなく、作業の実施や入金条件のみに関連している場合には収益認識は認められない旨の記述をより明確にした。

複合取引では、例えば財(ハードウェア)と財(ソフトウェア)の販売が1つの契約とされているものの、それらが有機的一体として機能しない場合、両者を同時に収益認識すると問題が生じること、顧客との間で複合取引の金額の内訳が明示されていない場合でも管理上の適切な区分に基づいて契約上の対価を分解して収益認識できるが、いわゆる一式契約の締結といった取引慣行の是正の検討が重要であること等を明確にする規定の追加・修正を行った。

ソフトウェア取引の総額表示に関する考え方として、販売者として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ため、リスクを負っていることを確認する必要がある場合の取引の例示についての記述を充実させた。

適用時期については、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の適用（早期適用可能）を原則としつつ、取引相手も含めた対応を要する場合を考慮し平成 19 年 4 月 1 日開始する事業年度から適用することができるものとする案（案 1）と、平成 19 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る財務諸表からの適用（早期適用可能）を原則とする案（案 2）を示した。

上記に対する主な質疑の内容及び委員等の意見は次のとおりである。

のソフトウェア取引に関しては、業者間取引に関する記載は、受注制作のみならず市場販売目的の場合も該当することを明示すべきとの意見や、業者間取引や関連会社との取引に関する記述をより充実させるべきとの意見があり、表現を工夫することとなった。

の引当金の計上については、会社全体で過去の実績も考慮しているのであれば、一般原則に委ねられるものと理解されるが、あえて当実務対応報告（案）で規定している理由についての質問がなされた。また、この引当金が、契約単位での引当金の計上を求めているのであれば、引当計上すれば収益を甘く認識してもいいというように、適切な収益認識を損ねる結果をもたらさないかという懸念も示された。さらに、引当金の計上への言及は費用認識に関係するものであり、不要ではないかとする意見もあったが、一方で当然なことが実務慣行で守られていないという実情を考慮し規定は残したほうがいいという意見もあった。議論の結果、事務局からの提案により、通常の一般的な製品保証のような内容を想定した規定であることがわかる文言とし、また企業会計原則注解（注 18）を参照とした記述に改めることとなった。

の収益を認識するにあたっての留意事項については、当実務対応報告の主な対象が監査人ではなく財務諸表作成者であることに鑑み、「それらの事実の存在についての疑義が解消していることが必要である」とすべきとの意見があった。これについては事務局より、現案は、収益認識が明らかに否定されるわけではないが一般的に疑わしいとされるケースを列記し、そのようなケースにおいて、企業が収益を認識するため行う必要がある行為として「事実の存在を確認する」ということを端的に示している旨の説明が行われ、また他の委員の意見も参考に、現案のままの公開草案とすることとなった。

の分割検収に関しては、「分割検収」ではなく「分割計上」の表現とすべきとの意見があったが、事務局より、実務において「分割検収」が広く用いられているとの回答があり、現案のままとすることとなった。

の複合取引については、財と財の複合取引に関する記述と、財とサービスの複合取引に関する記述の双方があるため、まず財には何が含まれるかを明示した上で、複合取引の場合分けをして整理すべきとの意見があり、そのように対処することとなった。

の適用時期については、多様なエンドユーザーからの作業完了報告書等の確認をとることを要求することになる以上、相当な準備期間を要することから、(案 2)とすべきとの見解があった。一方、当実務対応報告(案)が近時に生じた会計処理上の問題に対処することを目的とした現行実務の確認的位置付けであることから、(案 1)とすべきとの意見があった(本来は 1 年適用を遅らせることも可能とする対応も不要と考えるが実務を苦慮してやむをえないとの意見)。

これに対し、(案 1)としつつ、コメント募集において、反対意見があったことも明示し、また本文中においても、規模が大きい企業ほど当実務対応報告への対応に時間を要することが明らかになる記述を追加して、(案 1)によった場合に 1 年適用を遅らした企業がマイナスのイメージをもたれないような記述とすることにより公開草案を公表することが事務局から提案され、この方法が委員の多数によって賛成された。

以 上