

ライセンスの供与に関する収益認識について

氏名：友野 遼

適用指針に規定されている「アクセス権」「使用权」だけでは、一定の期間にわたり認識すべき収益なのか、一時点で認識すべき収益なのか、確定できない場合があると思料します。以下、モデルケースを例に考えます。(このモデルケースは、私が実際に経理実務に携わった会社で行われていたものを参考にしています)

<論点 アクセス可能な期間について>

【モデルケース】

ベンダーはクラウドベースのERP ソフトウェアを開発・販売している。
顧客は、クラウドサーバ上にあるソフトウェアにアクセスして、当該ソフトウェアを利用する。(いわゆる SaaS)

■ソフトウェアの特徴

- ①顧客は、ソフトウェア使用開始のために契約金（ライセンス許諾料金）として 2,000 万円を支払う。
- ②契約金とは別に、保守料として毎年 400 万円を支払う。
ライセンスの許諾は、保守料の支払いを継続している限り、恒久的に有効である。
(契約開始時以外に、「ライセンス料」としての金額が追加発生することはない。スポーツジムなどの入会金と同様のイメージ)
- ③ベンダーは、ソフトウェアを定期的にバージョンアップする。
- ④顧客は、契約を継続している限り最新バージョンを追加料金（追加ライセンス料）なしに使用できる。

【考察】

特徴③④により、適用指針 63 項の(1)(2)の要件が満たされると考えられる。
また、使用权許諾契約であることから、ソフトウェア自体が顧客に移転することなく、63 項(3)の要件も満たされると考えられる。よって、このライセンスは「アクセス権」として「一定の期間にわたって認識すべき収益」となる。

使用許諾の対価は契約金（ライセンス許諾料金）2,000 万円であるが（※）、この契約金を「一定の期間にわたって認識すべき」としたとき、果たしてその期間はいつからいつまでなのか、確定不能のように思われる。

※保守は「使用权許諾」とは別の履行義務であると考えられ、「使用权」「アクセス権」の範疇で論じるものではない。年間保守料であることから、年間の金額を 12

分割して毎月収益を認識することになると考えられる。

ライセンス料金の有効期間は「顧客がライセンス契約を解除するまで」ということになるが、顧客がいつ解約するのかを契約時点で見込むことは不可能である。

このライセンス許諾料金は、「ソフトウェアにアクセスするための権利の販売」と捉えて、販売時点で一括収益認識するのが妥当ではないか。ライセンス許諾の期間に限定がない「アクセス権」である場合に、ライセンス許諾料金についても「一定の期間」で収益認識すべきとすると、「収益認識すべき期間」の決定要因がないように思われる。

個人的見解としては、アクセス権の収益認識には、「アクセス許諾の期間に限りがあるかどうか」という視点が必要のように思われる。例えば、2,000万円によって許諾されるライセンス期間が3年間なのであれば、2,000万円は実質的には「3年分の利用料」なのであるから、2,000万円は3年にわたって収益認識すべきである。一方、2,000万円を支払えば恒久的に使用できる、というビジネスモデルなのであれば、それは「アクセス権の販売」なのであって、一時点で収益認識すべきと思われる。(そうでないなら、この場合の「一定の期間」がいつからいつまでなのか、その決定方法を会計基準として明示すべきではないか)

「顧客の平均解約期間」などという意見があるかもしれないが、ERPのような巨大システムの場合は5年～10年、場合によってはそれ以上の場合もあり、長期間にわたって収益を繰り延べることは、かえって合理性を損ない、妥当性を欠くと考える。

【簡便な分類イメージ】

種別	契約期間の限定	料金体系	収益認識
使用权	あり	イニシャル一括	一括收受する金額を一時点で認識
		月額利用料	契約期間総額を一時点で認識
	なし	イニシャル一括	一括收受する金額を一時点で認識
		月額利用料	毎月認識(※1)

※1 「使用权を1か月ごとに販売する契約」と考える。
契約期間の定めがないので、「総利用料」が不明であり、総利用料を一時点で認識することは不可能。

種別	契約期間の限定	料金体系	収益認識
アクセス権	あり	イニシャル一括	契約期間にわたって売上を認識
		月額利用料	契約期間にわたって売上を認識
	なし	イニシャル一括	？ (※2)
		月額利用料	毎月認識(※3)

※2 期間の定めがないので、収益を認識すべき「一定の期間」が不明
※3 「アクセスを1か月ごとに許諾する契約」と考える。
契約期間の定めがないので、「1か月ごとの契約」と考える。

料金体系も収益認識に影響を及ぼし得る要素であると思われるが（上記「アクセス権」の「契約期間の限定なし」の場合）、その点について基準としての言及は不要なのか。検討したうえで除外されているのか、検討の俎上にそもそも上がっていないのかなどについても、「結論の背景」などで触れてもらいたい。

<総括>

- ① 「アクセス権」に係る「期間の定めのない契約金（ライセンス許諾料金）」を「一定の期間」にわたって収益認識すべきである場合、「一定の期間」をどのように決定するかを会計基準上、明示してほしい。
- ② 「アクセス権」の収益認識については、「アクセス可能な期間が限定されているか否か」という点が収益認識においてポイントとなる場合がありうると思われるが、その点を会計基準上、明確に整理してほしい。（「期間の限定」がメルクマールではないのであれば、「収益を認識すべき期間」をどのように考えるのかを会計基準として明確にする必要があると考えられ、つまり①の点に収斂する）

<補足：ソフトウェア会計について>

「アクセス権」の定義は、SaaSモデルの登場を受けて、その処理を整理しようとしている趣旨のように思えるが、パッケージソフトウェアの販売（使用権許諾）は、従来から一括収益認識が一般的であると考えられるところ、SaaSであっても「使用権（アクセス権）の販売」であって、一括収益認識が妥当な場合はありうるのではないか。

SaaSは、「インターネット経由でソフトウェアにアクセスして利用する方法」を指すのであり、ソフトウェアへのアクセスの方法論に過ぎない。「SaaS＝月額利用料モデル」であることを意味するわけではなく、また、SaaS＝期間にわたる収益認識とは限らない。SaaSによる使用権（アクセス権）の販売、というビジネスは当然にあり得るので、これに対する整理が十分ではないように思われる。

クラウドかオンプレミスかのプラットフォームの問題も同じく、クラウドであるからSaaSである、SaaSであるから「一定の期間での収益認識」である、とは単純には整理しきれない場合があると考えられる。（オンプレミスサーバに存在するソフトウェアにインターネット経由でアクセスするような、クラウドでないSaaSも理論的には考えられる）

SaaS＝クラウド＝月額料金制＝一定の期間での収益認識、というような理解のされ方が一定程度普及しているように思われるが、認識として不十分であると思われる。実際に、監査法人がこのような見解を無条件に持ち出し、ロジカルでない決めつけをしてきた経験がある。

とはいえ、今回の収益基準が適用されれば、上記の論点はクリアになるようには思うが、やはり「アクセス可能な期間の限定がない場合のアクセス権の収益認識」に問題は収斂す

るように思われる。

ソフトウェアは特殊な要素が多く、収益認識一般論では整理しきれない部分も多いと考えられるため、ソフトウェアについては別途詳細に検討・整理することも検討してほしい。その際には、ソフトウェアビジネス・会計の実務をしっかりと理解している方に、基準を整理してもらいたい。

また、ソフトウェアに関しては、収益サイドだけでなくコストサイドについても、多くの課題があると考えている。現行の「研究開発費の基準」で想定されているソフトウェアは、今ほどソフトウェアビジネスモデルが多様化していない時代のものであり、基準自体が陳腐化している。

例えば、販売用ソフトウェアの償却方法についても、見込販売収益（数量）による方法は、「一本いくら」で販売し、時の経過によって収益性が低下するソフトウェアのみを想定しており、上述したような保守料を継続的な収益基盤として成立するソフトウェアにはそぐわない（このようなモデルの場合、継続的に収入を得られ、かつ、徐々に保守料収入が積みあがることで、全体として見れば、時の経過によってむしろ収益基盤は強固になっていく）。

もちろん、研究開発費の実務指針の中では「市場販売目的のソフトウェアに関しては、ソフトウェアの性格に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきである」とされていることは認識している。しかし、ある監査人に対して、特性を考慮した合理的な償却方法を提示したところ、「会計基準に書いていない方法なので認められない」と杓子定規な対応をされたことがある。基準の形式的な文言に縛られて柔軟に対応できない監査人も現実に存在しており、そうした対応を止めさせるためにも、実務家としては会計基準の見直しを強く希望する。

また、SaaS 型の登場により「販売用」「自社利用」といった判別が難しい場合も多々あり、また、その2つの類型に区分する意味合いも薄れているように思われる。類型的な分類を排除し、それぞれのソフトウェアの特質に着目した収益認識・償却方法を選択できるように整備してほしい。