

「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）」 に関するコメント

平成 18 年 2 月 27 日
あずさ監査法人
ソフトウェア会計検討グループ

平成 18 年 1 月 27 日付で公表されました「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、あずさ監査法人の監査実務従事者のグループにて検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出します。

検討グループのメンバーは以下のとおりです。

公認会計士 斎藤昇、 公認会計士 伏谷充二郎、 公認会計士 島義浩、
公認会計士 宮原さつき、公認会計士 前田啓

なお、このコメントに関するお問い合わせは、あずさ監査法人 業務管理部（Tel: 03-3266-7503）斎藤昇までお願いします。

1. 全般的なコメント

本取扱いに先立ち、平成 17 年 3 月に日本公認会計士協会から「情報サービス産業における監査上の諸問題」（以下、「監査上の諸問題」）が公表されているが、両者を比較した場合、「監査上の諸問題」のほうが実務上の諸問題について詳しく解説されており、事例の紹介も豊富であった。本実務対応報告は主に財務諸表作成者を対象としたものであるため、「監査上の諸問題」よりも詳細かつ具体的に実務的な取扱いを明示すべきと考える。

2. 「2（1）ソフトウェア取引における収益認識の考え方」に関して

「1（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」において、市場販売目的のソフトウェア取引にライセンス販売（ライセンスの使用を許諾し使用料を得る契約）が含まれていることを記載しているが、「2（1）ソフトウェア取引における収益認識の考え方」で市場販売目的のソフトウェア取引は、納品完了時に収益認識するとあり、パッケージソフトの販売形態のみを想定して記載している。ライセンス販売は実務上さまざまな契約形態が存在し、収益認識をどの時点で行うかについては判断に迷う論点であるため、ライセンスの使用許諾契約についての収益認識の考え方を示すべきである。

受注制作のソフトウェア取引の収益認識は「検収等何らかの形でその成果物の提供の完了を確認する」と記載されているが、「何らかの形」について具体的な例を示すことを検討してはどうか。なお、実務上、契約等において成果物の内容を具体的に決めていないケースも多いと考えられるが、このような場合、引渡しの完了をどのように確認することになるのか。

3. 「2（2）収益を認識するにあたっての留意事項」に関して

取引の実在性に疑義があるケース、成果物の提供の完了に疑義があるケース、対価の成立に疑義があるケースは、実務上もっと多くのケースがあるものと思われる。また、「監査上の諸問題」では、問題取引について本報告よりも多くの事象が記載されている。収益認識の留意事項（例えば、以下のケース）について、記載の充実化を検討してはどうか。

<取引の実在性に疑義があるケース>

・いわゆる「Uターン取引」（自社が起点及び終点となってその間に商社的な取引が行われ、自社が販売した製品等が最終的に自社にUターンして戻る取引）

< 成果物の提供の完了に疑義があるケース >

・ソフトウェアの品質水準について得意先の了解が得られていない場合でも、システムの稼働開始とともに形式的に検収書が発行されている。

・検収書が個人の認印で押印されているなど、得意先の正式な承認手続を経ないまま検収書が発行されている。

・実際の開発作業終了は決算日後であるにもかかわらず、得意先の予算消化都合により決算日までに形式的に検収書が発行されている。

< 対価の成立に疑義があるケース >

・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。

・ライセンスの使用許諾で、事後的にボリュームディスカウントが予定されている。

4. 「2(3) 分割検収に関する会計上の論点」に関して

最終パラグラフにおいて分割検収で収益計上する場合の考慮事項として、資金回収のリスクを挙げているが、対価の成立、返金の可能性は資金回収のリスクというよりも、売上計上することの妥当性と関連すると考えるが、どうか。

「返金」という単語は、会計用語として通常使用されていない言葉であり、その解釈に誤解を招くと考えられるため、実務への適用上、不都合が生じるのではないかと懸念される。

なお、「考慮する必要がある」と記載されているが、考慮した結果として、売上計上に伴う会計的手当を求めるものか、あるいは、売上計上をすべきでないケースもあることを注意喚起しているのか、判然としないものと思われる。

「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。」という表現（第2パラグラフ3行目）及び「また、最終的なプログラムの完成前であっても」という表現（第2パラグラフ5行目）は、解釈上読者の誤解を招く恐れがあると思われるので、他の会計基準等の表現と合わせ、原則、例外を明確にわかる表現とすべきである。例えば、「一般的には」を「原則として」に、「また」を「ただし」に改めてはどうか。

分割検収で収益を認識する場合、各々の契約額を操作することによって利益操作が可能となる問題点が「監査上の諸問題」で指摘されている。また、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にもかかわらず各フェーズの検収をもって売上計上しているケースもあり、フェーズの独立性という点で実務上問題が生じていることが「監査上の諸問題」で指摘されている。これらの点についても、収益認識の論点として取り上げ、検討してはどうか。

「分割検収に関する会計上の論点」というタイトルであるが、その内容は収益認識に関してなので、他のタイトルとの整合性から「分割検収の場合の収益認識」と改めるべきである。

5. 「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」に関して

契約書上各要素別に対価の額が定められている場合でも、各要素が恣意的に決められ、公正価値によっていない場合があるため、「契約上の対価を適切に分解」という表現（第5パラグラフ3行目）は、「契約上の対価を財、サービスの公正な価値に基づき分解」とすべきである。

脚注7は、複合取引に関する基本的な考え方を示している重要な記載であるため、本文中に記載すべきである。

脚注8は、顧客との間で金額の内訳が明らかにされていなくとも、管理上の適切な区分に基づき、契約上の対価を分解して収益認識できると記載されているが、この場合、分解された売上計上額について、顧客との間で対価が成立しているとはいえないのではないか。したがって、分解された金額に基づき、それぞれの収益認識時点で収益を認識することは問題があるのではないか。

最終パラグラフにおいて、「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」とあるが、主と従の関係について概念的な整理がなされていないと実務への適用上、恣意性が介入する可能性があるため、両者の概念について検討してはどうか。

複合取引の中に無償の役務提供（例えば、バージョンアップを無償で行うなど）が含まれているケースが実務上多いと考えられるが、このような場合、契約対価はどのように分解することになるのか。

6. 「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」に関して

総額・純額表示の論点に関して、具体的な基準等は、我が国の会計基準等では明確ではない。したがって、ソフトウェア取引に限らず一般の財・サービス取引に関してもその表示についての論点はある。そこで、総額・純額表示に関する基本的な考え方については、適用範囲がソフトウェア取引に限るのか、又は他の財・サービスに関する取引にも及ぶものかを本実務対応報告において明確にする必要がある。

また、総額・純額表示の適否については、個々の取引ごとの実態判断が求められるため、明確な指針が定義されないとその判断のための膨大な作業が予想される。さらに、財務諸表作成者の解釈・判断にもかなりの幅が生じる恐れがある。営業過程における仕入及び販売に関する通常負担すべきリスクについての具体的要件を示した上で、実態判断のより具体的な指針を明確に示すべきである。

総額表示に疑義があるケースとして2点示しているが、実務上もっと多くのケースがあるものと思われる。また、「監査上の諸問題」では、問題取引について本報告よりも多くの事象が記載されている。総額表示の留意事項（例えば、以下の取引）について、記載の充実化を検討してはどうか。

- ・いわゆる「クロス取引」（複数の企業が互いに商品・製品等をクロスして一旦販売し合い、その後在庫を保有し合う取引）
- ・与信補完や口座新設の省略による取引時間の短縮などを目的とした取引
- ・販売先あるいは仕入先の紹介に伴う取次取引
- ・自社のシステムエンジニアが全く作業を行っていない取引
- ・販売金額に対して、予め利ざやが固定あるいは一定割合に決まっている取引
- ・サービスや役務を実際に提供する企業が契約の履行主体となっている取引

以上