

公開草案に対するコメントの公表

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- 実務対応報告公開草案第 20 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（案）」

2. コメント募集期間

- 平成 18 年 1 月 27 日～平成 18 年 2 月 27 日

3. 最終公表物の名称及び公表時期

- 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」（平成 18 年 3 月 30 日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団体名
CL1	あずさ監査法人ソフトウェア会計検討グループ（以下、「あずさ」）
CL2	日本公認会計士協会（以下、「JICPA」）
CL3	（社）日本経済団体連合会 経済本部（以下、「経団連」）
CL4	社団法人 日本貿易会 経理委員会（以下、「日本貿易会」）
CL5	（社）情報サービス産業協会（以下、「情報サ協会」）
CL6	中央青山監査法人 研究センター（以下、「中央青山」）
CL7	新日本監査法人 業務監理本部（以下、「新日本」）
CL8	経済産業省 商務情報政策局（以下、「経産省」）

[個人（敬称略）]

	名前・所属等（記載のあるもののみ）	
CL9	栢原 博	株式会社D T S 経理部
CL10	金井 孝晃	
CL11	稲守 宏光	
CL12	荒木 伸介	日本ユニシス株式会社経理部決算管理室
CL13	石王丸 周夫	
CL14	吉田 博樹	公認会計士
CL15	坂本 光一	新日本監査法人調査研究部
CL16	窪田 鉄郎	
CL17	栗野 宗高	

5. 主なコメントの概要とそれらに対する対応案

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
全体		
全体①	<ul style="list-style-type: none"> ・ 標記の公開草案は、わが国における「一般に公正妥当と認められた企業会計の基準（GAAP）」において定められた収益に関する会計処理等の基準が、従来、当業界企業のソフトウェア取引においてはその特質から必ずしも明確ではないという認識をふまえて策定されたものである。 したがって、その策定の目的は、現行の会計基準等をふまえた実務上の取扱いの明確化であって、従来にはない新たな会計処理に関する取り扱いを定めたものではない。 本公開草案は、かかる認識をもとに、現行の実務に沿って取りまとめるべく当協会関係者も交えて検討が重ねられたものであるから、策定された本公開草案の内容は、当然の帰結として、妥当であると考えている。 本公開草案が、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を明らかにしたものであるとして当業界における公正なる会計慣行の確立に資することを願ってやまない。 	N/A

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
全体② （本公開草案の意義）	<ul style="list-style-type: none"> ソフトウェア取引の透明性を高めるなどの観点から、収益の認識基準が示されたことは評価されるべきものとする。当該実務対応報告の公表は、従来、企業の判断に任される部分が多かった会計基準の適用解釈について一定の方向性を示すこととなるものとする。 しかし、その一方で、赤字受注案件に対する損失計上方法の明確化、進行基準の適用にあたっての判断基準、瑕疵担保費用についての引当金計上の必要性など、ソフトウェア取引を巡っては収益の認識基準以外にも会計基準の適用解釈の観点から解決されるべき課題があると認識している。これら未解決の課題についても会計基準あるいは実務対応報告での対応に着手されるよう引き続き検討願いたい。 	<ul style="list-style-type: none"> 特段の対応は不要と考えられる。（赤字受注案件に対する損失計上方法の明確化等については、今回の検討の対象外の案件であり、本実務対応報告では取り扱わない。）
全体③ （関係機関との意見交換の重要性）	<ul style="list-style-type: none"> ソフトウェア取引は、現状、既に多様な取引形態が存在し、また、技術の進歩とともに新たな取引形態が発生しやすいというビジネス環境のもとにある。このため、会計処理に関する実務上の課題を検討する際には、特に、貴専門委員会での議論だけでなく、ユーザー企業及びその団体、あるいはベンダー企業及びその団体との意見交換などを通じて、ソフトウェア取引への理解をより一層深めていただくことが必要不可欠であると思われる。 なお、この観点から、経済産業省商務情報政策局としても、ソフトウェア取引の透明性の向上についての課題に取り組んでいる中で、貴専門委員会などの検討などに必要な協力を行ってまいりたい考えである。 	<ul style="list-style-type: none"> 会計処理に関する実務上の課題に対処するために、関係者との意見交換を踏まえ、本実務対応報告を早期に取りまとめた。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
全体④	<ul style="list-style-type: none"> 日本公認会計士協会「情報サービス産業における監査上の諸問題の方が「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」よりも詳しく、事例も豊富である。「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である。 ソフトウェア取引はわかりにくく、複雑であるという前提で議論が始まっており、一方で本実務対応報告では、大まかな類型を「市場販売目的ソフトウェア」、「受注製作のソフトウェア」、「複合取引」と3つに分けて記載していますが、どれも実務対応報告と言いながら、実務上の判断を助けるに足るものとは言いがたいといえるのではないかと思います。 <p>少なくとも、用語の定義、示す範囲等についてはある程度のガイドラインを示すとともに、Q&A方式等で実際に行われている取引事例のいくつかを挙げて説明するとともに、基本となる見解を示すべきと考えます。</p>	<ul style="list-style-type: none"> 冒頭の記載において、本実務対応報告の目的や性格を明らかにした。 <p>(「監査上の諸問題」は、会計基準のみでなく、監査上の取扱い等についても幅広く言及されていると認識している。本実務対応報告は、そのうち会計基準に関する部分についてのみ言及している。)</p>
本実務対応報告(案)の適用範囲	<ul style="list-style-type: none"> 対象範囲をソフトウェア取引に限定せず、収益の会計処理(全般)に関する実務上の取扱いとすべきである。 	<ul style="list-style-type: none"> 特段の対応は不要と考えられる。 <p>(本実務対応報告は、IT業界において会計上の問題が顕在化したことに対処することを目的としたものである。</p> <p>なお、収益全般についての取扱いについては、テーマ協議会の提言において、中長期的な研究が必要なテーマとされている。)</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
対象とするソフトウェア取引の範囲及びその性質		
ソフトウェア取引の範囲	<ul style="list-style-type: none"> ソフトウェア取引に付随して発生する保守料は、ソフトウェア取引を行う企業にとってかなりのウエイトを占めていると考えられるので、その重要性を勘案して、保守料についても、その収益認識等の会計処理を示すべきであると考えられる。 IT 業界ではソフト開発として、準委託契約を締結しているケースが多々あるが、成果物責任がベンダーにない。どのようにして収益認識すればよいのか。 	<ul style="list-style-type: none"> 特段の対応は不要と考えられる。(保守自体はサービスであり、ソフトウェア取引そのものではない。ただし、ソフトウェア取引に関連する取引として、複合取引について触れている。) 特段の対応は不要と考えられる。(契約形式にかかわらず、ソフトウェアとしての成果物を給付の対象とする取引をソフトウェア取引とする旨、明記している。)
ソフトウェアの性質	<ul style="list-style-type: none"> 「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」としているが、しかしその後「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。」としているためこれを素直に考えれば第三者が多く関与するのであるから「特に外部からその状況や内容を確認することは」容易になるのではないか。 	<ul style="list-style-type: none"> 特段の対応は不要と考えられる。(多段階の請負構造であっても、請負関係者も含めた当事者以外には確認が困難であると思われる。)
ソフトウェア取引の収益認識		
「対価の成立」について	<ul style="list-style-type: none"> 「対価が成立」としているが、契約時に対価は既に成立しているのである（最高裁判例参照）。会社法成立に伴い株主代表訴訟の範囲も拡大するのであるから、会計も法律解釈の一内容として行われ裁判時に無用な概念相違を生じるような文言を用いるべきでない。 	<ul style="list-style-type: none"> 特段の対応は不要と考えられる。(契約時で対価が成立するということは本実務対応報告と矛盾するものではないと思われる。)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>「成果物の提供の完了を確認」について</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・「一般的に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ことにより」としているが、ソフトウェアについてのみ実現主義を放棄するのか。e. g. 金型や建設業等は引き渡し基準が「一般的」とであると一般的には理解されている。 ・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取り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。 	<ul style="list-style-type: none"> ・特段の対応は不要と考えられる。 ・検収等での成果物提供の完了の確認による収益認識は実現主義に含まれると思われる。 ・「(2)収益を認識するにあたっての留意事項」の脚注において、作業完了の報告書等による確認を例示している。 ・成果物の取引である以上、取引当事者間で成果物の内容をどのようにするかといった取決めを行っていると考えられる。
	<ul style="list-style-type: none"> ・ソフトウェア取引の収益認識の要件として、「当該取引の実在性、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。」という表現がされているが、「当該取引の実在性」、「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」は、ソフトウェア取引における収益認識の要件（規定）であるから、明確に規定としての表現をすべきであり、「考えられる」という曖昧な表現は実務対応報告として不適切な表現であるので、削除すべきである。 	<ul style="list-style-type: none"> ・曖昧さが残る表現であり、削除する。（なお、他にも同様の趣旨で修正すべき箇所を修正した。）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
市場販売目的ソフトの使用許諾契約	<ul style="list-style-type: none"> 市場販売目的のソフトウェア取引に記載されている内容は、パッケージでの物品販売形態を想定した記述となっていると考えられるが、市場販売目的のソフトウェア取引においては、ライセンスの使用を許諾（契約）し、その契約内容によって収益認識の時点を決めなければならない取引が多いと考えられる。したがって、このような取引形態による収益認識時点についても、実質的に成果物の提供が完了したと認められる時点について、具体的事例を明示する必要がある。 	<ul style="list-style-type: none"> 使用許諾においても実質においては財の販売と同じである。 ただし、収益認識時点をより明確にするため、使用許諾においては顧客（ユーザー）が使用できる状態となった時点で成果物の提供が完了している旨を脚注で示すこととした。
	<ul style="list-style-type: none"> ソフトウェア取引については、元来は自社利用ソフトウェア目的で作成したものが、販売用ソフトウェアとしても使用するようになってくるような場合は、所有権（マスタープログラム）は開発会社が保有したまま外部の新たな使用者に使用をさせFeeをとるような場合があり、いわゆる「使用許諾」に似た形式をとる場合があります。こうした場合、基本的には賃貸借処理に基づき収益認識すると思われませんが、契約期間後は提供したプログラムを実質的に譲渡したものとおなじような形になることが多く、本実務対応報告でいう「市場販売目的ソフトウェア」と「受注製作のソフトウェア」の性質が混在したような取引形態になる場合があるのではないかと思います。このような取引についてどのように考えたらよいか。 	<ul style="list-style-type: none"> 特段の対応は不要と考えられる。（取引実態に応じて会計処理を検討することになると考えられる。ソフトウェア取引に特有の取引ではないため、本実務対応報告では取り扱わないこととした。）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
委託販売	<p>・「このような取引において委託販売として捉えることが適当である場合には、取引の代理人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」という文章について、「このような取引が委託販売またはそれと同様の取引については、最終顧客に対して納品を完了した時点で一連の営業過程において販売が完了する」とすべきと考えられる。(理由：「委託販売として捉えることが適当である」という表現は委託販売の定義や、どのような収益認識基準によっているのかという疑問を生じさせる。むしろ、2.(1)の冒頭ですでに一連の営業過程における販売の完了した時点が収益の認識時点であることを明示していることから、委託販売取引またはそれと同様の取引については、この一般原則にしたがい最終顧客に対して納品を完了した時点が収益の認識時点であることを明示した方がわかりやすいと考えられる。)</p>	<p>「このような取引において委託販売として捉えることが適当である場合には、取引の代理人が最終顧客（エンド・ユーザー）に対して納品を完了した時点で一連の営業過程における販売が完了する」と修正した。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
進行基準について	<ul style="list-style-type: none"> 脚注5で進行基準の適用を認めているが、適用する場合の要件を示すべきである。 (理由：進行基準の適用を認める立場をとっている反面、現在、進行基準の適用事例が少ないこと及び進行基準を適用する場合の問題点が指摘されていることを理由に、進行基準を適用する場合の要件が規定されていない。進行基準を適用するためには、請負金額を確定しなければならないこと、工数の見積を厳密に計算する必要があることなど、高度な管理体制が要求されるが、そのような要件を充足せずに進行基準を適用することは、恣意的な収益認識を認めることになる。したがって、本実務対応報告において、明確な進行基準適用要件を示すことができないのであれば、進行基準の適用を認めるべきではないと考える。) 注5の「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ことから」の箇所について、安易な進行基準の適用がなされないよう、「<u>進行基準の適用には進捗度の適切な見積りができる体制が必要であり</u>、現在、進行基準の適用事例は少ないことから」とすべきであると考えられる。 なお、受注制作のソフトウェアへの進行基準の適用については、その実態について調査し、別途指針を作成することを要望したい。 「進行基準」について、注5の記載は本実務対応報告が、ソフトウェア取引の収益認識基準として「進行基準」を認めているか否か明示していないが、ソフトウェア取引の収益認識基準として「進行基準」を認めるか否かを明示するとともに、認める場合、その条件を明示する必要があると考える。 	<ul style="list-style-type: none"> 特段の対応は不要と考えられる。 (今回の会計上の問題は進行基準の適用ではなく、完成基準の適用における問題である。進行基準は対象外の案件であり、本実務対応報告では取り扱わない。(専門委員会で検討済))
	<ul style="list-style-type: none"> 脚注5の「完成基準を適用する場合の問題点が指摘されていることから」について、受注制作のソフトウェアについては受注後に仕様変更が生じることが多く、総原価の見積を適切に行うことが実務上困難なため進行基準の問題点が指摘されているので「完成基準」ではなく「進行基準」の誤植ではないか。 	<ul style="list-style-type: none"> 誤植ではないが、誤解を生じさせる表現であるので、完成基準であることを明示するとともに、進行基準は取り扱わないことを示した。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
値引き、瑕疵補修の引当金	<ul style="list-style-type: none"> 脚注3として、瑕疵補修等、費用の発生の可能性が高く、かつ、その金額を過去の実績等によって合理的に見積ることができる場合には、引当計上を行う旨の記述があるが、脚注ではなく本文に記載すべきである。 (理由：瑕疵補修引当金の問題は、ソフトウェア取引における収益認識の問題と密接不可分の重要な項目であるから、ソフトウェア取引の収益認識の一つのテーマとして取り扱う必要がある。) 	<ul style="list-style-type: none"> 特段の対応は不要と考えられる。 (瑕疵補修引当金は収益認識そのものではないため、脚注でよいと考える。)
買戻し条件、事後の大きな補修	<ul style="list-style-type: none"> 「なお、買戻し条件が付いている場合や、・・・収益認識は認められない」の文章は、①市場販売目的のソフトウェア取引」の直前に記載すべきと考えられる。 (理由：買戻し条件が付いている取引や事後に大きな補修が生ずることが明らかな場合は収益認識をできないことをより明確化できると思われる。また、市場販売目的のソフトウェア取引にも関連していると考えられる。) 	<ul style="list-style-type: none"> ご指摘のとおりであり、市場販売目的及び受注制作の両方を対象とすることがわかるように修正した。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>収益認識するにあたっての留意事項について ①</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・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＞ <ul style="list-style-type: none"> ➤ 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＞ <ul style="list-style-type: none"> ➤ 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、システムの稼動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き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＞ <ul style="list-style-type: none"> ➤ 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。 	<ul style="list-style-type: none"> ・特段の対応は不要と考えられる。（以下の理由により、基本的には追加の必要はないと考えられる。） ・Uターン取引はそもそも意図的なものであるため、会計基準に関する実務対応報告で取り扱うのはふさわしくないとと思われる。 ・「形式的に」、「予算消化都合により」という表現は意図が入っており、疑義ではなく、収益認識できないケースとなるため、不適切と思われる。 ・対価の成立に疑義のケースにおける「旧ライセンス分の返金」と「ボリュームディスカウント」は売上減額すべきケースであり、対価の成立自体の疑義はないと思われる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
留意事項②	<p>・ソフトウェア取引の収益認識の要件として規定した具体的要件を、収益認識できない事例から説明したものと考えられるが、実務対応報告であるならば収益認識ができるための具体的要件を明示する必要がある。</p> <p>【具体的文案】</p> <p>(2) 収益を認識するにあたっての具体的要件</p> <p>① 取引の実在性</p> <p>当事者間で契約書を交わすことになっている場合には、当事者間で正式に署名された契約書のみが立証可能な取引証拠となる。ただし、実務慣行上当事者間で契約書を交わすことになっていない場合（典型的にはパッケージソフトウェア）には、他の取引文書（第三者からの注文書、オンライン承認等）がなければならない。</p> <p>なお、他の2つの要件が満たされていても、契約書等の取引証拠を欠いた取引については収益認識できない。</p> <p>② 成果物の提供の完了</p> <p>当事者間で成果物の提供が完了したことを立証する取引証拠の入手が必要である。具体的な取引証拠としては、得意先の正式な承認手続を経た検収書あるいは物品受領書等がある。</p> <p>③ 対価の成立</p> <p>技術革新の早いソフトウェアの技術環境においては、一般的に、短い期間での支払条件を設定することが合理的である。なぜなら、他の競争企業が機能のより高いソフトウェアを導入することによって（すでに引渡し済みのソフトウェアの）価値が低下してしまう可能性があり、その場合、信用力のある顧客に対しては返金・値引の可能性が生じ、結果として対価の成立が認められないことになるからである。</p>	<p>・特段の対応は不要と考えられる。</p> <p>（このように具体的要件として規定することは、新たな認識基準を作ることになり、現行の会計基準等を踏まえたソフトウェア取引に係る実務上の取扱いにとどまらず、他の取引にも影響を及ぼすことになると思われる。）</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
留意事項③	<p>したがって、ライセンス・フィーの大部分の支払期日が、ライセンス期間終了後に設定されている場合やライセンス・フィーの大部分の支払期日が製品引渡後1年を経過して設定されている場合等、支払期日が異常に長い場合は、対価の成立要件を満たしていないと判断される。また、リセラー（再販売業者）が外部顧客に販売するまで支払いが実質的に確定しないケース、リセラーに支払能力がないケース、及びリセラーへの販売価格が最終顧客への販売価格により調整されるケース等は、対価の成立要件を満たしていない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・押印された契約書等の証拠書類によって取引が実在することを客観的に証明できることが収益の認識にあたって重要であると考えられるので、「収益を認識するにあたっては、企業は、それらの事実の存在を確認する必要がある。」という文章について、「収益を認識するにあたっては、企業は、それらの事実の存在を確認し、契約書等によって客観的に証明できるようにする必要がある。」とすべきである。 ・検収書又はこれに類似するものという曖昧な書き方は危険なのではないかと危惧している。近年現場でみる売上根拠証憑には「仮検収書」や「個人の印のみしかなく、相手先が会社として検収しているかどうか不明の検収書」、「納品日のみで検収日のない検収書」などが散見されています。現状の案では、先に挙げたような証憑も「検収書に類似するもの」として解釈される恐れが少なからずあり、案の方向性とは全く逆に利用されることもありうると思われます。このようなものについても「成果物の提供完了に疑義があるケース」の一つとして列挙すべきと考えます。 	<ul style="list-style-type: none"> ・企業の対応として事実の存在を確認し、客観的に説明できるようにする必要があることを明記した。 ・特段の対応は不要と考えられる。 (会計上は検収書の体裁よりも取引実態の裏づけがあることが必要と思われる。(専門委員会にて検討済))

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
【分割検収】 表題	<ul style="list-style-type: none"> ・「2（3）分割検収に関する会計上の論点」に記載されている内容は、分割検収に関する論点整理ではなく、分割検収により収益認識する場合の要件であるため、その内容を明確にするため、表題を「（3）分割検収の要件」とし、その要件が明確になるように記載を修正する必要がある。 ・「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。 	<ul style="list-style-type: none"> ・収益認識についての取扱いであることを表すため、「分割検収における収益認識」と修正した。
【分割検収】 収益認識 の扱い	<ul style="list-style-type: none"> ・「分割された契約の単位・・・(略)・・・その見返りとしての対価が成立している場合には、<u>収益認識の考え方に合致しているため</u>、収益認識は可能であると考えられる。」は「分割された契約の単位・・・(略)・・・その見返りとしての対価が成立している場合には、収益認識することができる。」に記載を修正すべきである。 ・「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、「<u>一般的には</u>」を「<u>原則として</u>」に、「<u>また</u>」を「<u>ただし</u>」に改めてはどうか。 ・「2. (3)分割検収に関する会計上の論点」の第2段落の文章について、要件を明確した記述のほうが実務適用にあたっては望ましいと考えられるため、①収益認識にあたって、顧客と納品日、入金条件等が契約書等で取り決められていること、②その対価と成果物に経済合理性が存在すること、③分割検収毎に入金条件の取り決めがあることの分割検収に関する要件を明示すべきと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・特段の対応は不要と考えられる。（最終的なプログラム完成後、分割単位のいずれで収益認識するかは、成果物の提供の状況等に応じて決まることであり、いずれか一方が原則でもう一方が例外という関係ではないと思われる。）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>【分割検収】 その他</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・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。 ・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。 ・中小のベンダーにとって、分割検収の対応が煩雑になるのでは。 	<ul style="list-style-type: none"> ・特段の対応は不要と考えられる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
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		
複合取引の分解方法	<ul style="list-style-type: none"> ・複合取引を分解する記述として「管理上の適切な区分に基づき」とされているが、これはあくまで内部的な管理数値であり、公正な価値と同等であるとは限らない場合があるため、「公正価値」に修正すべきである。 ・実務上は、契約書において必ずしも個々の製品やサービスの金額が明らかになっていないケースもあるため、このような場合における個々のコンポーネントへの金額の按分方法等を明らかにすべきである。 	<ul style="list-style-type: none"> ・特段の対応は不要と考えられる。(公正価値による区分は実務上困難であり、また問題への対処を考えた場合、そこまで求める必要はないと思われる。(専門委員会で検討済))
主たる取引に付随した取引	<ul style="list-style-type: none"> ・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。 	<ul style="list-style-type: none"> ・特段の対応は不要と考えられる。(契約全体として対価が成立している。また、一式契約で処理されるという取引慣行の問題である)
主たる取引に付随した取引	<ul style="list-style-type: none"> ・「財とサービスの複合取引であっても、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、財については成果物の提供が完了した時点であり、サービスについては提供期間にわたり収益を認識すべきであるから、この部分は削除すべきである。 ・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。 ・複合取引に該当する事例として、ソフトウェアの販売に付随して、無償又は著しく低廉にてサービス（保守サービスやユーザー・トレーニング）を提供する場合は複合取引に該当すると考えられるため、その取扱いを明示すべきである。 	<ul style="list-style-type: none"> ・一般的に、無償の取引が付随取引に該当することを例示した。(なお、この付随取引の取扱いは、現行の実務慣行に従った処理であり、特段、問題が指摘されているわけではないと思われる。)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
機器（ハードウェア）についての取扱い	<ul style="list-style-type: none"> ・脚注7（ハードとソフトが有機的一体として機能する場合の取扱い）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。 ・複合取引の会計上の扱いは、販売活動に関わる重要な問題である。したがって、注釈を用いた曖昧な記載ではなく、本文で明確に示すべきである。 <ul style="list-style-type: none"> （1）ハードとソフトが有機的一体として機能する場合とそうでない場合とに分けて、収益計上の時期と計上金額の見積もりについて本文において記述し、分かりやすくしていただきたい。 また、有機的一体として機能する場合でも、ユーザーのニーズによりハードを先行納入することがあるが、この場合には「取引全体の完了時に一体として処理する」ことは、必ずしも合理的でないケースも考えられる。明確な線が引きがたいのであれば、選択可能な実務とすべきである。 （2）上記（1）の場合、ハードについては出荷基準などいくつかの実務があるが、この点との関連を明確にすべきである。 （3）また、ハード据付調整作業についてもハード本体と一体で計上する、あるいはハード本体とは区分して計上する実務もあると考える。これらがソフトとの関連でどのように位置付けられるのか明確化すべきである。さらに据付調整に関しては、別契約のケースや無償のケースもあるところであるが、この点についても取扱いを明らかにすべきである。 	<ul style="list-style-type: none"> ・脚注7については、削除した。（理由： <ul style="list-style-type: none"> ・ご指摘のとおり、ハードとソフトが有機的一体として機能する場合に、取引全体の完了時に一体として処理するだけの実務で採用されているのではないと考えられる。 ・ここでは、収益認識時点に関して問題が生じるケースとして、ハードとソフトが有機的一体として機能しない場合を示すことで足りると考えられる。） ・ハードの成果物の提供の完了やその据付調整作業の取扱いを脚注に示した。
その他	<ul style="list-style-type: none"> ・サービスの提供（提供期間にわたって収益認識）とされているが、返還不要の権利金、入会金等についてどのような会計処理を想定しているのか？ソフトウェア以外の GAAP と整合性がとれるのか？ e.g. 不動産業、ゴルフ、フィットネスクラブ、ホテル、コンテンツ利用等 	<ul style="list-style-type: none"> ・特段の対応は不要と考えられる。（ソフトウェア以外の取引との不整合は生じないと思われる。）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
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		
対象取引	<ul style="list-style-type: none"> ・ソフトウェアの販売に限らず、一般的に財貨またはサービスの販売の実態を伴わない取引について収益を総額表示することは認められないことを明示するため、「このような複数の企業を介する情報サービス産業・・・」の前に、「もとより財貨またはサービスの販売の実態を伴わない取引について収益を総額表示することは認められないが、」を追加すべきと考える。 ・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。 	<ul style="list-style-type: none"> ・特段の対応は不要と考えられる。 (本実務対応報告の趣旨より、IT 産業におけるソフトウェア取引（含む関連取引）に限定することを明記している。また、その趣旨から、実態のない取引については会計基準の問題ではないため、扱わないこととした。（専門委員会にて検討済）
リスク負担の考え方	<ul style="list-style-type: none"> ・「通常負担すべき様々なリスクを負っていることが明らかでないと考えられるため、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確認する必要がある」について、「通常負担すべきリスクを負っていることを反証できないかぎり、総額表示することは認められない」とすべきである。（理由：例示されている、ソフトウェアの付加価値がほとんど加えられていない場合、機器の仕様や対価の決定に関与しない場合の機器の販売の収益については、そもそも総額表示できないと考えられる。） 	<ul style="list-style-type: none"> ・企業が対応すべきことを明確にするという観点から「リスクを負っていることを示すことが必要となる」と明記した。
	<ul style="list-style-type: none"> ・本文7頁に例示されているソフトウェア取引の1つ目（ソフトウェア開発の占める割合が小さいケース）について、このような取引でも、販売者が通常負担すべきリスクを負っている場合は、総額表示することになる点を明記すべきである。 	<ul style="list-style-type: none"> ・特段の対応は不要と考えられる。 (本文から自明と考えられる。)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<ul style="list-style-type: none"> ・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な要件を示した上で、実態判断のより具体的な指針を明確に示すべきである。 	<ul style="list-style-type: none"> ・特段の対応は不要と考えられる。（指標等による基準化は他の取引に影響を及ぼすおそれがあるため、基本的な考え方の提示と例示での対応とした。（専門委員会で検討済）
例示	<ul style="list-style-type: none"> ・委託販売を例示としたコメントが記載されていますが、かえって理解しづらくなる為、委託販売に関する表現・例示は避けるべきである。 ・特に、ソフトウェアの販売のように運搬など物理的な移動を伴わない取引には会計の帳簿上通過するだけの取引が行われやすいことから、たとえば「売り手が製品の仕様や対価の決定に関与しない場合のパッケージソフトウェア、ライセンスの販売、あるいは協力会社への委託の比率が著しく高い受託開発に関する取引」などソフトウェア取引のみに関連した例示を追加すべきと考えられる。 ・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。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 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、予め利ぎ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 	<ul style="list-style-type: none"> ・特段の対応は不要と考えられる。（専門委員会にて検討済） ・売手が製品の仕様や価格の決定に関与しないパッケージ・ソフトウェアや、第三者であるパートナー（協力会社）にプロジェクト管理のすべてを委託している場合の受託ソフトウェア取引を例示として追加した。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
連結上の取扱い	<ul style="list-style-type: none"> 例えば、連結子会社が制作したソフトウェアを親会社へ販売（収益を総額表示すべき取引に該当するケース）、親会社が同ソフトウェアを一般取引先へ転売（収益を総額表示すべきでない取引に該当するケース）する取引が想定されます。かかる取引は、連結決算上、連結グループとして収益を総額表示すべきものに該当すると考えますが、連結決算における連結会社間取引の取扱いについても示して頂き度い。 	<ul style="list-style-type: none"> 特段の対応は不要と考えられる。（連結財務諸表原則の考え方から自明と思われる。）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
適用時期等		
<p>原案支持 (原則 H18.4 以降開始事業 年度より 適用)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・適用時期は、平成 18 年 4 月 1 日以降開始する事業年度からの適用を原則とすべきである。(理由：大規模な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があることを理由に、適用開始を平成 19 年 4 月 1 日としているが、本実務対応報告は、新たな会計基準の適用を規定しているものではなく、現行の収益認識基準である実現主義の適用にあたり、ソフトウェア取引についてより具体的要件を示したものであるから、公表後速やかに適用すべきである。ただし、前述のような理由から、物理的に対応ができない場合にも早急な適用を求めることは合理的ではないから、その理由を開示した上で、例外的措置として一定の時間的猶予を認める必要がある。 ・公開草案では、「適用時期等のお書きにおいて、本実務対応報告を適用するにあたって、大規模な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場合等には、平成 19 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することができる。」との例外的容認規定があるが、この取扱いを適用して適用開始を 1 年延期している会社には、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において、当該実務対応報告を適用していない旨とその理由を開示させるべきである。 (理由：本実務対応報告は、実務上の取扱いを明確にするため緊急を要するものとして明らかにされたものであり、公表後速やかに適用するのが原則である。したがって、適用開始を平成 19 年 4 月 1 日以後開始する事業年度まで猶予することは例外的なやむをえない取扱いであることを明示するとともに、投資者に誤解を生じさせないようにするためである。) 	<ul style="list-style-type: none"> ・本実務対応報告は現行の会計基準等を踏まえたものであり、その考え方については、基本的にはすでに適用されているものの、内容の充足を客観的に示すには多大な対応を要するケースがあるという状況を踏まえ、表題を「適用時期等」から「適用にあたっての留意事項」に変更し、以下の点を示すこととした。 ①内容の充足を客観的に示すための対応も含めた適用時期を平成 19 年 4 月 1 日以降開始する事業年度からとする。 ②ただし、平成 19 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度からの早期適用も可能とする。 ③本実務対応報告の適用は会計方針の変更として取り扱わないこととする。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>原案に反対 (原則 H19.4 以降開始事 業年度より 適用)</p>	<ul style="list-style-type: none"> 公開草案のように平成 18 年 4 月 1 日以降開始する事業年度からの適用を原則とするのではなく、平成 19 年 4 月 1 日以降開始する事業年度からの適用を原則とし、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とすべきである。 (理由：公表文の 4 頁(参考)に記載されている、本公開草案の公表に反対する委員の意見と同様の理由による。 なお、公開草案における適用時期に賛成する委員は、「本実務対応報告は、新たな会計基準ではなく、現行の会計基準等を踏まえた実務上の取り扱いを明らかにするものであるため、公表後速やかに適用すべきである」としているが、公表に反対する委員の意見にある通り、実務的な観点からは、本公開草案は企業にとって多大な対応を要するケースが多く見られると考えられる。したがって、原則適用時期の決定にあたっては、新たな会計基準設定の場合と同様に、実務的な観点からの適用可能性を十分に考慮すべきである。) 	
	<ul style="list-style-type: none"> 2006 年度より適用とするものの、2005 年度早期適用も可とし、かつシステム・取引内容・見直し等の影響も考慮し 2007 年度からも可としており、適用時期に幅があり過ぎるため、会計基準としての強制力・規範性に疑念を抱かざるを得ないと危惧します。 本実務対応報告を適用した初年度の財務諸表において、収益を総額表示から純額表示に変更した場合には、追加情報ではなく、会計方針の変更として扱うべきである。 (理由：この場合段階利益には影響を及ぼさないが、表示に起因する会計処理自体を変更しているものと考えられる。売上総利益の表示区分が前期に比べ大幅に変更されていることや取引契約・取引方法等の事実は従来と同様のケースにもかかわらず、従来採用していた会計処理方法(一般に認められた会計基準に準拠)を他の会計処理方法に変更する場合に該当するため、会計方針の変更として扱うべきと考える。) 	<ul style="list-style-type: none"> 特段の対応は不要と考えられる。 (現行の会計基準等を踏まえた実務上の取扱いである。)