

## 概要

# 近時の情報サービス業界の会計動向に関する調査報告

平成 21 年度企画委員会財務税制部会では、SaaS・ASP ビジネスの会計処理に関する調査 工事契約に関する会計基準のフォローアップ調査を実施した。については当部会に SaaS・ASP ビジネスモデルWG を設置し、調査結果をふまえて5つの論点について WG としての見解を「論点整理」としてまとめた。については、「工事契約に関する会計基準」適用開始後のフォローアップの位置づけで調査を実施。この結果をもとに工事進行基準適用拡大を推奨する部会見解を示した。以下、これらの取り組みの概要を示す。

## 1. SaaS・ASP ビジネスの会計処理に関する調査研究

情報サービス業界では平成 13 年頃から ASP(Application Service Provider)とよばれる事業者がネットワーク上でソフトウェアを提供するビジネスを展開してきた。近年、この ASP ビジネスは、ユーザにおける IT コスト圧縮ニーズの高まりとネットワーク関連技術の進展により、クラウド・コンピューティングの流れのなかで SaaS(Software as a Service)として位置づけられ、さらなる成長が期待されている。

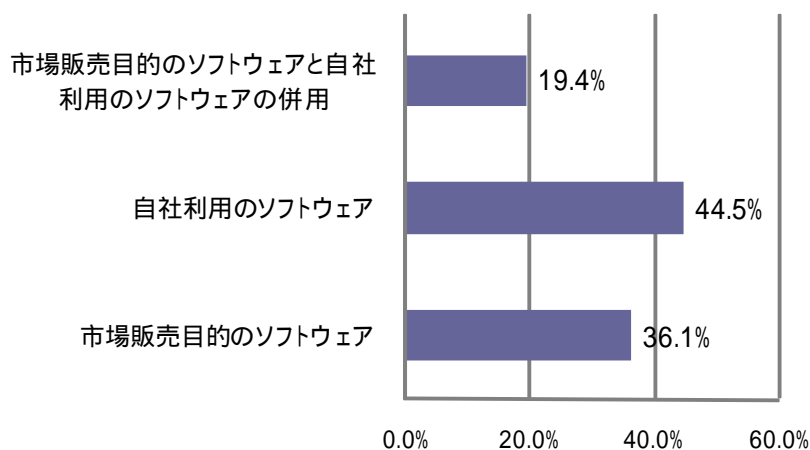
しかし、このビジネスを支える会計ルールは ASP ビジネスの黎明期に公表されたものであるため、会計基準上で独立した項目として扱われておらず、会社によってルールの解釈に違いが生じている(右図参照)。

今後、SaaS・

ASP 市場が成長するなかで、このルールの解釈に違いが生じている現状を放置すれば、粉飾決算の誘因となりかねず、コンプライアンス上で望ましくない。

そこで、財務税制部会 SaaS・ASP ビジネスモデル WG では、まず、SaaS・ASP 事業用ソフトウェア・サービスを次の 4 種類に類型化して定義づけると共に、実態把握を目的とした調査を実施した(調査期間:平成 21 年 12 月 21 日~翌 1 月 20 日 回答数:64 社(回答率:10.9% 内、上場企業 34.8%)。

一般的なASPサービスにおいて適用している会計処理



「一般的なASPサービス」： 定義は次頁の「論点1」参照

<p><b>「一般的な ASP サービスと通常のパッケージ販売の混合型」:</b>                  一般的な ASP サービスに加えて、一時金による永続的な利用（ライセンス購入）の選択ができる形態。</p>
<p><b>「パッケージソフトの期間利用型」:</b> 定義は次頁の「論点1」参照</p>
<p><b>「パッケージソフトの期間利用型と通常のパッケージ販売の混合型」:</b>                  パッケージソフトの期間利用型に加えて、一時金による永続的な利用（ライセンス購入）の選択ができる形態。</p>

次に、本調査結果をふまえて、右の論点について、SaaS・ASPの会計処理に関する実務に即した考え方を事前に設定した策定方針に基づき、「SaaS・ASPの会計処理に関するワーキンググループの論点整理」として取りまと

論点 1	ソフトウェアの分類
論点 2	ソフトウェアの償却期間
論点 3	ソフトウェアの資産計上時期
論点 4	ソフトウェアの償却開始時期
論点 5	ソフトウェアの償却方法

めた。論点1でソフトウェアの分類を定義し、論点2以下ではそれらの定義に基づいて各論点に対する結論を示している。

以下はその概要である。ただし、これはあくまで論点とその結論を示しているに過ぎず、結論の前提にはふれていないことに留意する必要がある。したがって、この論点整理をもとに自社の会計処理を判断する場合には、結論の前提を含めて説明している本報告書の「第 部 SaaS・ASPの会計処理に関するワーキンググループの論点整理」を参照していただきたい。

### 「SaaS・ASPの会計処理に関するワーキンググループの論点整理」

#### 論点1:ソフトウェアの分類

#### SaaS・ASP事業用ソフトウェアの現行会計基準に則した分類

提供形態	定義と分類
「一般的な ASP サービス」	<p>定義：データセンターにサーバーを設置し、インターネット等を通じて、ユーザにサービスを提供（ユーザは、使用量や期間に応じて料金を支払う）する形態。ユーザはデータセンターのサーバーを通じてのみサービス提供を受けることができる。</p> <p>特定の顧客向けに制作するソフトウェア（アウトソーシングサービス目的のソフトウェアなど）と不特定多数の顧客向けに制作するソフトウェア（共同利用型サービス目的のソフトウェアなど）がある。</p> <p>分類：自社利用のソフトウェア</p>
「パッケージソフトウェアの期間利用型」	<p>定義：不特定多数の顧客向けに制作したソフトウェアを、インターネット等を通じてユーザにライセンスを提供し、ユーザはそのソフトウェアをPC・サーバー等にインストールすることにより、ソフトウェアを利用する。ユーザは、使用量や期間に応じて料金を支払う形態。</p> <p>分類：市場販売目的のソフトウェア</p>

### 論点 2:ソフトウェアの償却期間

提供形態	ソフトウェアの償却期間
「一般的な ASP サービス」	原則 5 年以内 (cf.「研究開発費等に係る会計基準」第 21 項) ただし、不特定多数顧客向けに制作する「共同利用型サービス目的のソフトウェア」では 3 年以内、また特定顧客向けに制作する「アウトソーシング目的のソフトウェア」では 5 年超の設定も合理的な場合がある。
「パッケージソフトウェアの期間利用型」	原則 3 年以内 (cf.「研究開発費等に係る会計基準」第 18 項)

### 論点 3:ソフトウェアの資産計上時期

提供形態	ソフトウェアの資産計上時期
「一般的な ASP サービス」	合理的な販売計画の承認時点 ただし、販売計画は見積もりに依存する部分が多く、合理的かつ客観的な判断が困難であるため、受注確度の高い商談を実施した時点、ファーストユーザからの受注時点も認められる。なお、後者の場合の制作費は研究開発費として費用されることも想定される。
「パッケージソフトウェアの期間利用型」	研究開発終了時点(最初に製品化された製品マスターの完成時点 (cf.「研究開発費等に係る会計基準」第 8 項・9 項))

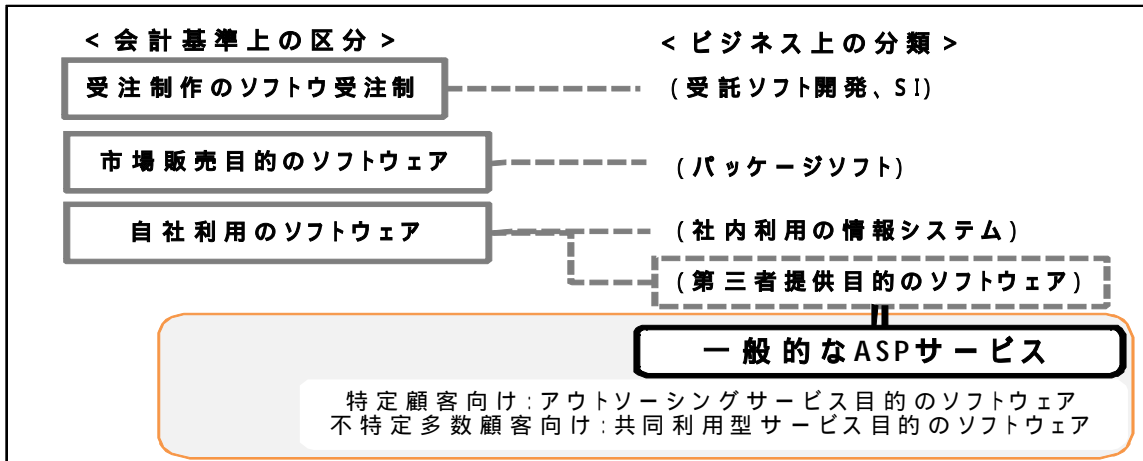
### 論点 4:ソフトウェアの償却開始時期

提供形態	ソフトウェアの償却開始時期
「一般的な ASP サービス」	ソフトウェアが完成した時点 ただし、合理的な理由があり、個別に当該ソフトウェア
「パッケージソフトウェアの期間利用型」	において減損の判定などの評価が行われている条件の下ではサービス開始時点とすることも認められる。

### 論点 5:ソフトウェアの償却方法

提供形態	ソフトウェアの償却方法
「一般的な ASP サービス」	定額法 ただし、収益の獲得が償却期間前半に偏る場合等では、見込販売収益又は見込販売数量に基づく方が合理的な場合がある。 (cf.「研究開発費等に係る会計基準」第 21 項)
「パッケージソフトウェアの期間利用型」	見込販売収益又は見込販売数量に基づく (cf.「研究開発費等に係る会計基準」第 18 項)

【参 考】 現行の会計基準上のソフトウェアの分類とビジネスとの関係



2. 工事契約に関する会計基準フォローアップ調査報告

平成 21 年 4 月より、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 18 号「工事契約に関する会計基準の適用指針」(以下、本会計基準)の適用が開始された。

(1) 調査結果の概要

財務税制部会では、本会計基準の適用開始から半年あまりが経過したことから、実務対応状況の把握を目的として、会計基準公表後の「工事契約に関する会計基準」のフォローアップ調査を実施した。ここではその概要と主な集計結果を紹介する。

調査期間：平成 21 年 11 月 24 日～12 月 11 日  
 調査対象：(社)情報サービス産業協会正会員(585 社 内、上場企業 86 社)のうち、監査法人監査を受けている企業  
 回答社数：79 社(内、上場企業 42 社) 但し、非被監査企業 5 社を含む  
 回答率：13.5% (内、上場企業 48.8%)

(a) 工事進行基準適用の有無

上場会員企業を対象に、平成 21 年度第 1 及び第 2 四半期決算における工事進行基準適用に係る影響額(決算短信に「会計方針の変更」として記載した影響額)のうち、売上高と営業利益を尋ねた(3

開示内容	社数	割合
第 1 四半期売上高	19 社	45.2%
第 1 四半期営業利益	18 社	42.9%
第 2 四半期売上高	26 社	61.9%
第 2 四半期営業利益	24 社	57.1%

月期決算以外の企業は、第 2 四半期の欄に直近の四半期決算を回答)。この結果、回答企業 42 社のうち、決算短信上において工事進行基準の適用に係る影響額を開示したと回答した社数は右上のとおりであった。本会計基準公表以前に実施した上場会員企業対象の調査では工事進行基準の適用が 8 社に留まっていたのと比較すると、

本会計基準の適用開始により、工事進行基準の適用は大幅に増加したことになる。

#### **(b)工事進行基準の適用範囲**

本会計基準の適用開始前に実務担当者の課題となっていたのが工事進行基準の適用範囲の決定である。本会計基準は成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用しなければならないが、重要性に乏しいものまですべて工事進行基準を適用し得るものとして社内ルールを設定すべきかどうかが焦点となっていた。本会計基準はこの重要性について工期の観点から言及しているものの、それがごく短いものについては工事完成基準を適用すると指摘するに留まり、「ごく短い」がどの程度の期間を指すのかについては企業の判断に委ねられていた。

本調査結果では、「工事期間 3 カ月超」が回答した全 79 社のうち 32 社(40.5%)と一番多く、「工事進行基準適用の判断を工事期間では行っていない」が 25 社(31.6%)で続いた。これは受託プロジェクトの規模や見積りの精度で適用を判断するとしたのではないかと考えられる。

#### **(c)工事進行基準適用の審査組織の形態**

本会計基準において工事進行基準の適用の可否を第三者的に審査する組織形態を尋ねた。工事進行基準を適用するためには、工事原価総額の信頼性のある見積りが必要とされている。見積りの信頼性を担保するためには、受注プロジェクトに従事する部門以外の第三者的な部門(PMO - Project Management Office など)が審査する必要があると考えられる。調査結果では、経理部門以外の既存部署(PMO など)が担当する企業が全 79 社のうち半数近い 38 社(48.1%)に上った。次いで、経理部門の 26 社(32.9%)、社内横断的な組織(委員会など)11 社(13.9%)と続き、審査を行う専門部署を新たに設置した企業は皆無であった。

#### **(d)外注費計上のための外注先作業進捗状況の把握**

本会計基準では外注費の取り扱いについて規定がない。しかし、工事進行基準がもつめる「より高度な管理」を行うためには、委託先の工事進捗状況を把握し、外注費に係る進捗度の信頼性を確保することが必要といえる。

そこで、まず委託先の工事進捗状況の把握の有無について尋ねたところ、全 79 社のうち 41 社(51.9%)が把握しているとの回答があった。次に当該 41 社を対象に、その実施企業における把握対象を尋ねたところ、子会社・関連会社以外の直接取引の協力会社が 30 社(73.2%)と一番多く、子会社が 18 社(43.9%)でこれに続いた。

#### **(e)工事進行基準導入の効果**

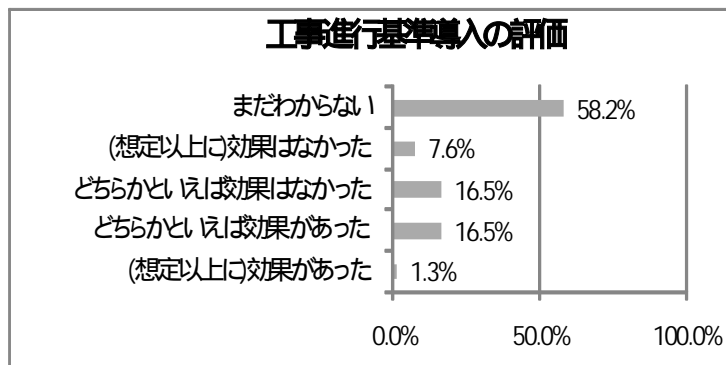
本会計基準が定める工事進行基準を導入した効果について尋ねたところ、「まだ効果はみえない」が全 79 社のうち 42 社(53.2%)と過半数に上った。平成 20 年度より開始された内部統制報告制度の実務対応上の負荷の増加を挙げる回答が 25 社(31.6%)と 2 番目に多い結果となった。その他の中にも「決算業務の負荷の大幅増加」とした回答があった。

一方、工事進行基準導入の効果として期待される「プロジェクト原価見積りの精度が上

がった」は 12 社(15.2%)、「赤字プロジェクトの抑制・削減につながっている」は 8 社(10.1%)に留まった。

#### (f) 工事進行基準適用に関する評価

本会計基準が定める工事進行基準を自社に導入した評価の総括を尋ねたところ、「まだわからない」が全 79 社のうち 46 社(58.2%)と過半数に上り、上記の導入の効果と同様の結果となった。そこで、これを除いた工事進行基準導入評価についての 4 つの選択肢をポジティブな評価(「どちらかといえば効果があった」と「(想定以上に)効果があった」の合計)とネガティブな評価(「どちらかといえば効果はなかった」と「(想定以上に)効果はなかった」の合計)に分けてみると、前者が 14 社(17.8%)であったのに対し、後者は 19 社(24.1%)となり、やや否定的な結果となった。



#### (2) 本調査結果をふまえた部会見解「工事進行基準適用の推奨」

財務税制部会は、平成 20 年度に発行した報告書「情報サービス産業 工事進行基準適用マニュアル」において、工事進行基準を経営管理水準の高度化を図る手段として捉え、情報サービス業界として工事進行基準の適用を推進していくことが望ましいとの考えを示した。

また、当部会は、企業会計基準委員会(ASBJ)が平成 21 年 9 月に発表した「収益認識に関する論点整理」においても、ASBJ の工事進行基準に関する見解の支持を表明している。

本調査結果では、工事進行基準導入の評価を総括した回答では、その効果について「まだわからない」との回答が過半数を占めた。しかし、(1)(a)で紹介したとおり、本会計基準の公表以前と比較すると、適用開始後は工事進行基準の適用が増加している。それにもかかわらず、工事進行基準を積極的に評価する企業が限定的であるのは、適用に馴染む案件が限られていること、会計基準の適用開始から日が浅いこと、IFRS における収益認識の取扱いについて現時点で未公表であること等が理由として考えられる。

当部会としては、工事進行基準は適用案件の見極めや社内体制の整備が必要であり、相応の人員とコストを要することではあるが、工事進行基準の適用案件の拡大を通じて、契約締結の早期化・厳格化による取引慣行の改善、プロジェクト・マネジメントの向上による赤字案件の撲滅等に資すると確信し、改めて工事進行基準の適用を推奨する。

本見解における工事進行基準は、我が国の企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」で定められたものをいい、IASB(国際財務会計審議会)が平成 22 年第 2 四半期を目途に公開草案の公表を目指して見直しを進めている IFRS 上の収益認識の考え方とは一致していない可能性がある。