

平成 23 年 3 月 28 日

企業会計基準委員会御中

社団法人情報サービス産業協会
企画委員会 財務税制部会

「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」に関する意見と要望

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会より平成 23 年 1 月 20 日付で公表された「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」については、受託ソフトウェア開発事業を営む我が国の情報サービス企業¹にとって、項番 8 のうち以下の 4 点が現行実務に特に影響が大きいと考えられます。

そこで、これらについて当部会の意見と要望を受託ソフトウェア開発事業に限定して別紙のとおり提出いたします。今後の審議においてご検討賜りたくお願い申し上げます。

敬具

記

1. 財又はサービスの移転からのみ収益を認識すること(進行基準の適用)・・・項番 8(1)
特別仕様のソフトウェアの連続的な収益認識に関して、現在の「工事契約に関する会計基準(企業会計基準第 15 号)」に規定する工事進行基準と同様の取扱となり、現行実務から大きな変更はないとの認識です。
2. 製品保証及び製造物責任・・・項番 8(4)
受託ソフトウェア開発において、品質保証的な製品保証、保険的な製品保証いずれも該当しない(あるいは判断が非常に困難)との認識です。

¹ 経済産業省「平成 21 年特定サービス産業実態調査・確報」によれば、情報サービス産業のうち、受託ソフトウェア開発の売上高は 10 兆 2,207 億円。なお、弊協会正会員の上場企業数 85 社、日本標準産業分類における情報サービス業及びインターネット付随サービス業合計の上場企業数約 350 社。

なお、当部会が受託ソフトウェア開発事業を営む立場から要望を提出するのは、我が国の受託ソフトウェア開発の仕事の請け方が我が国と欧米とは異なるとの見方が当業界関係者の間で支配的であるからです。すなわち、欧米においては、ソフトウェア開発委託取引は、一部の大規模な案件を除き、もっぱら実費精算契約(Time and Materials contracts)が主流であるのに対し、我が国では、経営管理向上の観点から請負契約(Fixed-price contracts)が指向されています。

3. 注記…項番 8(11)

注記内容が多く財務諸表の作成者にとって過大なコストとなることが懸念されるため、コスト・ベネフィットの観点を検討した慎重な判断を要望します。

4. その他…項番 8(10)関連

「一定の要件を満たす契約の履行コストを資産(無形資産又は仕掛品等)と認識する」とされていますが、無形資産と仕掛品では認識する間接費の取扱が異なっており、その整合性もあわせて検討すべきだと考えます。

以上

(別紙)

1. 財又はサービスの移転からのみ収益を認識すること(進行基準の適用)

特別仕様のソフトウェアの連続的な収益認識に関して、現在の「工事契約に関する会計基準(企業会計基準第 15 号)」に規定する工事進行基準と同様の取扱となり、現行実務から大きな変更はないとの認識です。

項番 8(1)に関し、「資産の製造に関する契約(例えば、(略)、特別仕様のソフトウェア(工事契約))は、顧客が資産の製造に応じて当該資産を支配する場合にのみ、連続的な収益認識となる」という記述²は、我が国情報サービス企業の受託ソフトウェア開発事業における工事進行基準を適用した収益の認識として捉えることができます。

これに関して、本論点整理の論点 2-2 及び 2-3、IASB 第 136 回会議報告³、さらに、本年 2 月の IASB・FASB 会議要旨⁴におけるサービスの収益認識に関する暫定合意にあるように、進行基準の適用を可能とするための努力が IFRS 収益認識に係る IASB と FASB の共同プロジェクト(以下、本プロジェクト)の関係者の間で続けられていることに謝意を表します。

そこで、最終的に公表される国際財務報告基準「顧客との契約から生じる収益」が我が国の情報サービス企業の現行実務において不都合なものとならないように、ここで改めて当部会の本プロジェクトに対する認識を伝えて要望といたします。

そもそも本プロジェクトは、IFRS_ED の BC3 に掲げられた理由から取り組まれているものですが、工事契約の収益認識に関する取扱については、貴委員会は前回の論点整理⁵において「IAS 第 11 号(第 22 項)と ARB 第 45 号(第 15 項)は概ね共通していると評価しています。また、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」は、CESR による会計基準の同等性評価の結果から要求された補正措置の 1 つとして IAS 第 11 号とのコンバージェンスを図るために開発されました⁶。

貴委員会は、上記の経緯から前回の論点整理において「一定の条件を満たす工事契約である限り進行基準による収益認識を求めるという現行のあり方を維持すべきである。」と主張され⁷、当部会もこの貴委員会の見解の支持を表明してきました⁸。

² IFRS_ED IN25(a)

³ 第 218 回企業会計基準委員会提出資料の IASB 会議報告(第 136 回会議) p.7

⁴ <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Revenue+Recognition/Meeting+Summaries+and+Observer+Notes/IASB+FASB+February+2011.htm>

⁵ 平成 21 年 9 月 8 日付「収益認識に関する論点の整理」項番第 142 項。

⁶ <http://www.fsa.go.jp/inter/etc/f-20050708-1/00.pdf>
https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/convergence/convergence_20061012.pdf 付表 No.17。

<http://www.fsa.go.jp/inter/etc/f-20050527-4/02.pdf> 第 13 項。

⁷ 前掲 4 項番第 155 項。

⁸ 平成 21 年 11 月 9 日付情企画 21 - 52 「『収益認識に関する論点の整理』に関する意見と

したがって、本プロジェクトの結果として開発される上記の国際財務報告基準の適用においては、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」が規定する工事進行基準の取扱⁹が継続すると認識しています。

2. 製品保証及び製造物責任

受託ソフトウェア開発において、品質保証的な製品保証、保険的な製品保証いずれも該当しない(あるいは判断が非常に困難)との認識です。

IFRS_ED が提案する製品保証及び製造物責任の会計処理に関する提案に対する当部会の認識は次のとおりです。

(1) 製品保証

(a) 品質保証的な製品保証(項番第 238 項)

我が国の民法第 634 条が定める瑕疵担保責任は、受託ソフトウェア開発を営む情報サービス企業も当然負っています。しかし、その責任の判断は難しいです。というのは、顧客と合意した仕様書に基づいて開発した場合であっても、設計時に想定した利用条件の逸脱、情報システムの操作上のミス、システムの一部を構成する受託開発以外のソフトウェア(基盤上のチップに組み込まれたものや当該開発物の一部をなすために採用したソフトウェアプロダクト製品等)に起因して不具合が生じることがあるなど、開発を受託した情報サービス企業の責に帰する瑕疵とは直ちに認められない場合が少なからず存在するからです¹⁰。また、その場合、瑕疵の原因究明の調査だけでも相当の時間と費用を要することが多いです。このため、多数の情報サービス企業が自社の契約書のひな型に採用している弊協会のモデル契約¹¹では、瑕疵が発見された場合、まず、瑕疵の原因についての協議・調査する旨を定めており、協議・調査の結果、情報サービス企業の責に帰すべきものであると認められた瑕疵に限り、当該企業が無償で瑕疵を修正する旨を定めています。また、経済産業省のモデル契約では、民法第 634 条第 1 項但書に準じて、その瑕疵が軽微であって、納入物の修正に過分の費用を要する場合、情報サービス企業は修正責任を負わないものとする¹²と定めています。

また、本論点整理の項番第 242 項において「品質保証的な製品保証」の会計処理は

要望」別添 1。

⁹ 企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」項番第 9 項。

¹⁰ 経済産業省 情報システムの信頼性向上のための取引慣行・契約に関する研究会の報告書においても「履行がなされていない(仕事が完成していない)場面での債務不履行責任と履行が一応完了した(仕事が完成した)後の場面での瑕疵担保責任の境界は実務上判断が難しいところがある。」(p.81)と指摘しています。

¹¹ (社)情報サービス産業協会『20-J006 ソフトウェア開発委託基本モデルと解説』p.132

¹² 経済産業省前掲書 p.81

返品権とのそれを整合させることを意図している(ED BC 第 202 項)とありますが、受託ソフトウェア開発の成果物であるソフトウェアが顧客から返品されるという行為自体が存在しないことから、ED が予定している製品保証には該当しないといえます。

なお、本論点整理の脚注 30[ED B 第 18 項]に示された ED 提案の考慮事項も我が国の受託ソフトウェア開発事業には馴染まないとの認識です。

(b) 保険的な製品保証(項番第 239 項)

受託ソフトウェア開発事業においてソフトウェア納品物(受注制作のソフトウェア)の保証に係る行為は、ソフトウェア工学上では議論があることを承知していますが、「約束した製品を移転する履行義務とは別個」にソフトウェア納品物の保証をサービスとして提供するケースは、現実的にはありえないという認識です。

また、当業界の場合、この論点に関連するものとして、情報システムの保守サービスがあります。これは情報システムが正常に稼働しなくなる等の現象が生じた場合に、現象が生じた箇所を特定し、発生した原因の究明を行い、現象の解消を図る有償のサービスです。これは多くの場合、ハードウェア、ネットワーク、ソフトウェアを一体としてサービスの対象としています。このサービスは、受託したソフトウェア開発プロジェクトの延長線上で行われることが多いですが、サービスとしては独立しています。このサービスを構成するソフトウェアに関する対応が「保険的な製品保証」に位置づけられるかどうかについては[設例 14(ED 設例 4)]から類推する限りでは疑問が残ります。

なお、この保守サービスによる原因究明の結果、顧客と合意した仕様書から逸脱した条件の利用等により生じた現象を改善するためのソフトウェアの改修は、軽微なものであれば保守サービスの範囲内で行われますが、顧客からの機能の追加などの他の要求と合わせて新たなソフトウェア開発案件として捉えられるのが一般的です。

(2) 製造物責任(項番第 240 項)

ソフトウェアは我が国の製造物責任法の適用対象ではありません。

3. 注記

注記内容が多く財務諸表の作成者にとって過大なコストとなることが懸念されるため、コスト・ベネフィットの観点を考慮した慎重な判断を要望します。

注記については、現在でも我が国の会計基準が定める開示情報を十分に活用して注記を含めた財務諸表分析を行っている者は非常に限られるというのが情報サービス業界担当の証券アナリストに接している当部会関係者が共通にもつ実感です。

こうした実感をふまえると、IFRS_ED の提案モデルは内容が過多です。各項目については次のとおり認識しています。

(1)顧客との契約(項番第 199 ~ 202 項)

(a)期間中の収益の分解表示

これらは我が国の現行の企業内容等の開示に関する内閣府令等の開示内容と概ね重複しているとみられることから、IFRS 第 8 号との整合性をふまえて開示すべき事項とすることでよいと考えます。ただし、下記(b)に関連しますが、[顧客との契約から生じる収益とキャッシュ・フローを紐づけて連結ベースでセグメント別に分解して開示することは実務対応上困難との声が多数あります。この点につき、第 198 項(4)に示された設例 12(ED 設例 30)からイメージされるので付け加えておきます。

(b)契約資産及び契約負債の合算での期首残高から期末残高への調整表

これは、当該開示企業もさることながら、図表 6 で示されたイメージから、連結財務諸表を作成するにあたり必要な契約資産及び負債のデータを子会社及び海外の子会社から適切に収集するのは困難であるとの声が支配的です。注 27(ED BC 第 176 項)は利用者からの指摘によって開示すべき旨を決定したと読めますが、開示項目決定の判断は、当該開示情報を入手して実際に分析する利用者がどの程度存在するのかを十分に調査した上で決定すべきです。

(c)企業の履行義務に関する情報

項番第 202 項において示された 5 つの開示事項は具体的な記載内容がイメージしづらいものもありますが対応できないことはないとみられます。しかし、残存する履行義務の満期分析については、項番第 212 項の見解のとおり対応が困難です。

また、不利な履行義務について理由と共に開示し、さらに当該認識負債に係る調整表をも開示することは、我が国の現行の工事契約に関する会計基準における工事損失引当金計上に関しても事業遂行上の影響を懸念する声も聞かれることから、行き過ぎた内容と考えられます。

項番第 212 項の「財務諸表の利用者への有用な情報提供のベネフィットと作成者のコストとの均衡を考慮して慎重に判断する必要がある」との指摘は、妥当な意見として今後の検討にあたり十分な考慮が必要です。

(2)提案モデルの適用における重要な判断(項番第 203 ~ 4 項)

これは、項番第 214 項で示されているとおり、概ね妥当と考えられます。

4. その他

「一定の要件を満たす契約の履行コストを資産(無形資産又は仕掛品等)と認識する」とされていますが、無形資産と仕掛品では認識する間接費の取扱いが異なっており、その整合性もあわせて検討すべきだと考えます。

IFRS_ED の提案モデル項番 8(10)「一定の要件を満たす契約の履行コストを資産(無形資産又は仕掛品等)として認識するという記述から派生して疑義が生じております。

項番第 173 項では、[設例 10 ED 設例 28]にてセットアップ活動を伴うアウトソーシングサービスが示されています。この中で、当初のセットアップ・コストについて会計処理(2)では、ソフトウェアのコストは IAS 第 38 号に従うとされています。そこで、無形資産について定めた IAS 第 38 号を確認すると、第 65 項から第 67 項まで自己創設無形資産の取得原価について定めがあります。

この自己創設無形資産は、我が国における取扱いでは、「研究開発費等に係る会計基準」における自社利用のソフトウェアに該当すると理解しています。その一連の規定のうち、自己創設無形資産の取得原価の構成要素ではないとして、第 67 項(a)では、「販売、管理及びその他一般の間接的支出。ただし、この支出が資産の使用のための準備に直接起因する場合を除く」と定められています。このただし書きが上記のセットアップ・コストに該当し、項番第 173 項の他の 2 つの要件を満たせば契約に直接関連するコストとして資産として認識することになり、そうでなければ取得原価の構成要素でないとして費用として認識されることになると読めます。

一方、棚卸資産について定めた IAS 第 2 号では、項番第 19 項において「サービス事業者の棚卸資産については、その生産の原価をもって測定する。当該原価は、主として、役務の提供に直接関係している人員の労務費及びその他の費用から構成され、当該業務の管理職の件費及び役務に帰属する間接費も含まれる。販売及び一般管理部門の人員に関連する労務費並びにその他の費用は含まれず、発生した期間に費用として認識される。」と定めています。受託ソフトウェア開発事業においては仕掛品に該当すると理解しています。

当部会では、この IAS 第 38 号と IAS 第 2 号の間接費の取扱いについて整合性が欠けるのではないかと疑念がもたれています。すなわち、前者ではただし書きが適用されなければ費用として認識するのに対し、後者では資産として認識することになるということです。

以上