

会計制度委員会研究資料第7号 「ソフトウェア制作費等に係る会計処理 及び開示に関する研究資料～DX環境下 におけるソフトウェア関連取引への対応～」 の概要（第1回）

公認会計士 ほうがく みつはる
豊岳 光晴

1. はじめに

日本公認会計士協会（会計制度委員会）は、2022年6月30日に、会計制度委員会研究資料第7号「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料～DX環境下におけるソフトウェア関連取引への対応～」（以下、「本研究資料」という。）を公表した。本稿では、本研究資料の概要を2回に分けて紹介する。

第1回	<ul style="list-style-type: none"> ・ソフトウェア関連取引の概要 ・ソフトウェア等に関する会計処理の会計基準比較
第2回	<ul style="list-style-type: none"> ・ソフトウェア等の会計処理（クラウドサービスのベンダー側、ユーザー側の会計処理、コンピューターゲームの会計処理） ・実務上の課題とそれを踏まえた提言

本研究資料は、3つのパートから構成されている。「Ⅰ. はじめに」では、検討の経緯として多様なソフトウェアに関連する取引が近年生じていることを挙げており、ソフトウェア関連取引の概要として、本研究資料の主な検討対象の一つであるクラウド・コンピューティングの概要が紹介されている。

「Ⅱ. ソフトウェア等の会計処理」では、ソフトウェア等に関する会計処理の会計基準における取扱いとして日本基準、IFRS、米国会計基準の比較を行ったうえで、クラウドサービスのベンダー側の会計処理、ユーザー側の会計処理、コンピューターゲームの会計処理について個別の検討を行っている。

「Ⅲ. 実務上の課題とそれを踏まえた提言」では、「Ⅱ. ソフトウェア等の会計処理」におけるクラウドサービスのベンダー側の会計処理、ユーザー側の会計処理、コンピューターゲームの会計処理の検討を通じて把握された実務上の課題を整理したうえで、それを踏まえた提言が行われている。

第1回の本稿では、上記のうち「Ⅰ. はじめに」の内容及び「Ⅱ. ソフトウェア等の会計処理」のうち、ソフトウェア等に関する会計処理の会計基準比較の内容について紹介する。

第2回では、「Ⅱ. ソフトウェア等の会計処理」のうち、クラウドサービスのベンダー側の会計処理、ユーザー側の会計処理、コンピューターゲームの会計処理の検討、及び、「Ⅲ. 実務上の課題とそれを踏まえた提言」

について紹介することを予定している。

(1) 検討の経緯

「研究開発費等に係る会計基準」（1998年3月公表）（以下、「研究開発費等会計基準」という。）及び会計制度委員会報告第12号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」（1999年3月公表）（以下、「研究開発費等実務指針」という。）の公表から20年以上が経過しており、これらの基準等が公表されてから現在までの間に、デジタル技術を用いたビジネスの変革や、クラウドサービスの普及等の企業が導入するITの形態の改革が進むなど、特に近年においては、デジタルトランスフォーメーション（DX）の加速化を背景に、多様なソフトウェアに関連する取引が生じている。

このように、研究開発費等会計基準や研究開発費等実務指針の設定時に想定されていないソフトウェア及びその周辺の取引に関して多様な実務が生じているが、それに対応した改正は行われてきていないものと考えられる。そのため、これらのビジネスの環境変化に対応した会計処理を検討するために、ソフトウェア及びその周辺の取引としてどのような取引が生じており、実務上どのように会計処理されているのかを調査することとした。

本研究資料は、実態調査を踏まえ、ソフトウェア及びその周辺の取引に関して、研究開発費等会計基準、研究開発費等実務指針及び「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A」（以下、「研究開発費及びソフ

トウェアQ&A」という。)で示されていないものについて、実務上の課題を抽出し、会計処理に当たり一定の指針となる考え方を示す会計基準の開発に資することを目的としている。

なお、ソフトウェアを利用した取引に関して、収益に関する事項は、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下、「収益認識会計基準」という。)が2021年4月1日以後開始する年度から原則適用されており、本研究資料の公表時点においては適用してから間もないため、本研究資料の主な検討対象から除かれている。また、リース取引に関する事項は、企業会計基準委員会(ASBJ)において現在開発中のため、検討の対象から除くこととされている。

(2) 本研究資料の位置付け

本研究資料は、ソフトウェアやゲームソフトの制作費に係る会計処理及び開示について、これまでの日本公認

会計士協会における調査・研究の結果及びこれを踏まえた現時点における考えを取りまとめたものである。

なお、本研究資料において示されている会計処理等は、現時点における調査・研究の成果を踏まえた考察であり、あくまでも現時点における一つの考え方を示したにすぎないことから、実務上の指針として位置付けられるものではなく、また、実務を拘束するものでもないとされている。

2. ソフトウェア関連取引の概要

本研究資料では、クラウドサービス(主にSaaS)のベンダー側の会計処理、ユーザー側の会計処理及びコンピューターゲームの制作費用の会計処理を主に取り扱っており、クラウドサービスについては次のとおり紹介されている。

【図表1】クラウド・コンピューティングの定義

クラウド・コンピューティング	共有化されたコンピュータリソース(サーバー、ストレージ、アプリケーションなど)について、利用者の要求に応じて適宜・適切に配分し、ネットワークを通じて提供することを可能とする情報処理形態。ネットワークサービスの一つ。
----------------	---

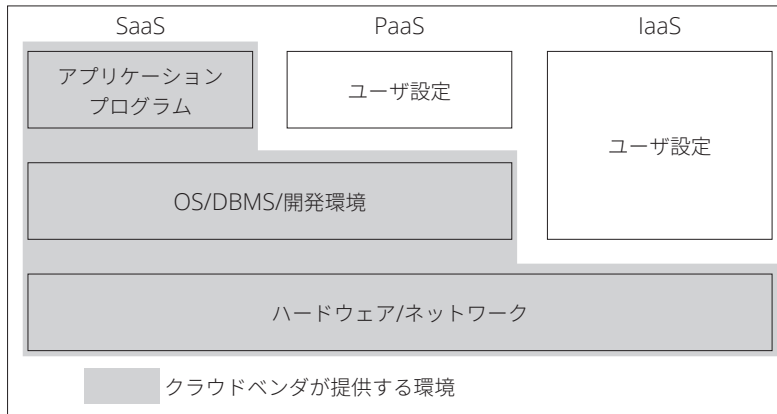
【図表2】クラウドサービスの分類

クラウドサービスの分類	サービスの内容
SaaS 「Software as a Service」	ネットワークを介して、ソフトウェアの機能を提供するもの(ユーザーには、すぐに使えるアプリケーションが提供される。)
PaaS 「Platform as a Service」	ネットワークを介して、オペレーティングシステム、データベース、アプリケーションの実行環境や開発環境を提供するもの(ユーザーには、アプリケーション基盤が提供され、アプリケーションはユーザーが用意する。)
IaaS 「Infrastructure as a Service」	ネットワークを介して、CPU、メモリ、ストレージなどハードウェアのリソースを提供するもの(ユーザーには、インフラ環境のみが提供され、アプリケーション基盤やアプリケーションはユーザーが用意する。)

本研究資料では、上記の分類を図式化したものとして、独立行政法人情報処理推進機構「クラウド・コンピューティング社会の基盤に関する研究会報告書概要版」¹における【図表3】の図式が示されている。

1 独立行政法人情報処理推進機構「クラウド・コンピューティング社会の基盤に関する研究会報告書概要版」<https://www.ipa.go.jp/files/000009362.pdf>

【図表3】クラウドサービスの分類とベンダーが提供する環境



また、本研究資料では、クラウド・コンピューティングをサービスによる分類ではなく、実装モデルにより区分したものとして、独立行政法人情報処理推進機構「NISTによるクラウドコンピューティングの定義—米国国立標準技術研究所による推奨」²における【図表4】の分類が示されている。

【図表4】クラウド・コンピューティングの実装方法による分類

実装方法による分類	内容
プライベートクラウド	クラウドのインフラストラクチャーは、複数の利用者（例：事業組織）からなる単一の組織の専用使用のために提供される。その所有、管理、及び運用は、その組織、第三者、もしくはそれらの組み合わせにより行われ、存在場所としてはその組織の施設内又は外部となる。
コミュニティクラウド	クラウドのインフラストラクチャーは共通の関心事（例えば任務、セキュリティの必要、ポリシー、法令順守に関わる考慮事項）を持つ、複数の組織からなる特定の利用者の共同体の専用使用のために提供される。その所有、管理、及び運用は、共同体内の1つ又は複数の組織、第三者、もしくはそれらの組み合わせにより行われ、存在場所としてはその組織の施設内又は外部となる。
パブリッククラウド	クラウドのインフラストラクチャーは広く一般の自由な利用に向けて提供される。その所有、管理、及び運用は、企業組織、学術機関、又は政府機関、もしくはそれらの組み合わせにより行われ、存在場所としてはそのクラウドプロバイダーの施設内となる。
ハイブリッドクラウド	クラウドのインフラストラクチャーは二つ以上の異なるクラウドインフラストラクチャー（プライベート、コミュニティ又はパブリック）の組み合わせである。各クラウドは独立の存在であるが、標準化された、あるいは固有の技術で結合され、データとアプリケーションの移動可能性を実現している。

3. ソフトウェア等の会計処理

本研究資料では、ソフトウェア等の会計処理として、クラウドサービスのベンダー側、ユーザー側の会計処理、コンピューターゲームの会計処理について検討を行っている（これらの詳細については、第2回で紹介する）が、個別の取引の会計処理の検討に先立って、ソフトウェア等に係る会計処理の会計基準比較が示されている。

本研究資料で示された会計基準比較は【図表5】のとおりである。

2 独立行政法人 情報処理推進機構「NISTによるクラウドコンピューティングの定義—米国国立標準技術研究所による推奨」<https://www.ipa.go.jp/files/000025366.pdf>

【図表5】 ソフトウェア等に係る会計処理の3基準比較

	日本基準	国際財務報告基準	米国基準
自己創設無形資産	<p>研究開発費は、企業結合で取得した仕掛研究開発費が資産として識別される場合を除き、すべて発生時に費用処理。ソフトウェア制作費のうち研究開発費に該当するものは研究開発費として費用処理（研究開発費等会計基準三）。</p>	<p>自己創設無形資産が認識規準を満たすかどうかを判定するに当たり、資産の創出過程を研究局面と開発局面に分類する。</p> <p>研究から生じた無形資産は認識してはならず、そのような支出は発生時に費用処理</p> <p>開発から生じた無形資産は次のすべてを立証できる場合に認識される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・使用又は売却に利用できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性 ・無形資産を完成させて使用するか又は売却するという意図 ・無形資産を使用又は売却できる能力 ・蓋然性が高い将来の経済的便益の創出 ・開発を完成させて使用又は売却するために必要となる適切な技術上、財務上、その他の資源の利用可能性 ・開発期間中の無形資産に起因する支出を信頼性をもって測定できる能力（IAS第38号第57項） 	<p>特別に識別されない、耐用年数が確定できない又は継続事業に固有であり全体として企業に関連する内部開発コストは発生時に費用処理（ASC350-30-25-3）</p> <p>研究開発費は他の規定がない限り発生時に費用処理（ASC730-10-25-1）</p>
市場販売目的ソフトウェア	<p>製品マスターの制作費は研究開発部分を除き、資産計上する（研究開発費等会計基準四）。</p>	<p>ソフトウェアに係る研究・開発費に関して個別の規定はなし。</p> <p>内部で生成された無形資産の一般原則に基づくため、自己創設の無形資産の認識規準を満たした日以降に発生する支出を資産化する（IAS第38号第57項）。</p>	<p>技術上の実行可能性の確立後に発生した製品マスターの制作コストは資産計上（ASC985-20-25-3、25-4）。</p> <p>技術上の実行可能性は、機能、特性及び技術上の性能要件を含めた設計仕様を満たすように製品が製造されるために必要な計画、設計、コーディング及びテスト活動のすべてが終了した際に確立される（ASC985-20-25-2）。</p>

	日本基準	国際財務報告基準	米国基準
自社利用ソフトウェア	将来の収益獲得又は費用削減が確実であればソフトウェアの制作費用を資産計上する（研究開発費等会計基準四）。	ソフトウェアに係る研究・開発費に関して個別の規定はなし。 内部で生成された無形資産の一般原則に基づくため、自己創設の無形資産の認識基準を満たした日以降に発生する支出を資産化する（IAS第38号第57項）。	内部利用ソフトウェアの開発プロジェクトは初期プロジェクト段階、アプリケーション開発段階、導入・活動後段階に区分される。初期プロジェクト段階及び導入・活動後段階で発生した費用は発生時に費用処理する（ASC350-40-25-1から6）。 アプリケーション開発段階における発生費用は資産計上。
償却	市場販売目的…合理的な償却方法を選択（見込販売数量、見込販売収益など） 自社利用…合理的な償却方法を選択するが通常は定額法（原則として5年以内）	予想される資産の将来の経済的便益の消費パターンを反映（定額法、定率法、生産高比例法など）した方法で規則的に配分する。そのパターンを信頼性をもって決定できない場合には、定額法を採用する。	販売目的…見込販売収益に基づく期間配分額と経済的耐用年数に基づく定額法のいずれか大きい方の金額で償却（ASC 985-20-35-1）。 自社利用…定額法。ただし、定額法以外の組織的で合理的な方法がソフトウェアの利用により表現している場合はその償却方法（ASC 350-40-35-4）。
資産の貸借対照表表示	市場販売目的…製品マスターは無形固定資産、製品は棚卸資産（流動資産） 自社利用…無形固定資産	無形資産を区分表示、非流動として開示	販売目的…製品マスターは無形資産、パッケージ等は棚卸資産 自社利用…無形固定資産
コンテンツの取扱い	ソフトウェアとコンテンツは原則として別のものとして扱う。ただし、ソフトウェアとコンテンツが機能的に一体不可分と認められる場合には両者を一体として扱うことが認められる。	明確な規定はなく、無形資産の定義及び認識要件を満たすものは資産計上される。	明確な規定はない。
アップデートにかかる費用の取扱い	既存のソフトウェアの機能の追加、操作性の向上の場合…取得原価（無形固定資産） 著しい機能改善…完成するまでは研究開発費	無形資産の認識基準を満たした後に直接的に支出される費用は無形資産の取得原価を構成する。	アップグレードと増強のための費用は自社利用ソフトウェアの開発費用の三つの段階に応じて費用計上又は資産計上される（ASC350-40-25-7から11）。

	日本基準	国際財務報告基準	米国基準
クラウド・コンピューティング契約のサービスの受手の処理	特になし ³ 。	契約にリース、無形資産を含まない場合、サービス契約として処理する (IU03-19、2019年3月アジェンダ却下通知)。 導入費用は無形資産の定義を満たすか判断する。無形資産の定義を満たさない場合、導入サービスとソフトウェアへのアクセスする権利が別個のサービスか判断し、サービスの認識時点を決定する (IU03-21、2021年3月アジェンダ決定)。	クラウド・コンピューティングに係る取引がソフトウェア・ライセンスの使用を含む場合、顧客はそのライセンスの要素を内部利用ソフトウェア・ライセンスに係る要求事項と同様に処理。ソフトウェア・ライセンスの使用を含まない場合はサービス契約として処理 (ASU2015-05「クラウド・コンピューティングに係る取引において顧客が支払う料金の会計処理」)。 サービス契約とみなされるクラウド・コンピューティングに関連する導入コストの会計処理について、内部利用目的のソフトウェアを取得又は開発する場合に適用する既存の要求事項と同様の要求事項を適用 (ASU2018-15「サービス契約であるクラウド・コンピューティングに係る取引において発生する顧客の導入コストの会計処理」)。

参考文献：「表解 IFRS・日本・米国基準の徹底比較」2021年9月 有限責任監査法人トーマツ（株）中央経済社

また、本研究資料では、ソフトウェアの処理に係る会計と税務の相違の概要として、【図表6】の内容が示されている。

³ クラウド・コンピューティング契約におけるユーザーの税務上の取扱い
クラウドサービスにおいてカスタマイズしたソフトウェアがベンダー側にあり、当該カスタマイズ費用をユーザーが一括で支払った場合、ユーザー側では会計上の処理にかかわらず、支出の効果が将来に及ぶものであるため、当該費用を税務上の繰延資産として計上して、一定の期間にわたって損金として処理する（法人税等施行令第14条第1項第6号）。また、その償却期間については、法人税基本通達8-2-3の表中にある「令第十四条第一項第六号ロ《資産を賃借するための権利金等》に掲げる費用」の「建物を賃借するために支出する権利金等」の(3)の取扱いと同様に考えて、5年とする見解がある。

【図表6】ソフトウェアの処理に係る会計と税務の相違

	会 計	税 務
自社利用ソフトウェア	ソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減に確実につながる場合に限り資産計上	ソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減に確実につながらないことが明らかな場合以外は資産計上（法人税基本通達7-3-15の3）
市場販売目的ソフトウェア	研究開発段階：費用処理 製品マスター製作原価：資産計上	完成品となるまでの間に製品マスターに要した改良又は強化に係る費用の額は、当該ソフトウェアの取得価額に算入する。研究開発費はソフトウェアの取得原価に算入しないことができる（法人税基本通達7-3-15の2、7-3-15の3(2)）。
機能改良・強化の費用	著しい改良は費用処理。それ以外は資産計上	資産計上（法人税基本通達7-8-6の2）

参考：「研究開発税制の概要と令和3年度税制改正について」2.令和3年度税制改正概要（経済産業省産業技術環境局技術振興・大学連携推進課）

https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/R4gaiyo.pdf

以 上