

**会計制度委員会研究資料「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～」(公開草案)への
意見書**

一般社団法人モバイル・コンテンツ・フォーラム

当団体、一般社団法人モバイル・コンテンツ・フォーラム (MCF) は、モバイルコンテンツ関連産業の健全な発展のため、消費者や関係団体等と円滑な関係を構築するために、モバイルコンテンツ関連事業者で構成されている団体です。

貴協会が今回作成された公開草案については、当団体の会員企業が以前より現状のコンテンツやソフトウェアの会計処理において対応に苦慮してきたところでした。

今回、公認会計士協会が現状に疑問を抱き、新たな基準作りに向けて動き出された点については、非常に喜ばしいものと考えております。

当団体の調査においては、2020年のモバイルコンテンツ関連ビジネスの市場規模としては7兆円を超える規模となっております。

https://www.mcf.or.jp/mcfxswp/wp-content/uploads/2013/10/mobilecontent_market_scale2020.pdf

モバイルコンテンツ業界において、かつてはフィーチャーフォン(いわゆるガラケー)、現在ではスマートフォン向けのサービスにおいて多くのサービスを手掛けており、当該分野のサービスに関わっている MCF 会員企業が数多くあります。

そういった背景を踏まえて、今般、意見書を出させていただきます。

目次

1. 現状の課題点.....	3
2. 現行の制作目的別のソフトウェア区分の問題点.....	5
2-1.現状の基準.....	5
2-2.ソフトウェア区分による違い.....	5
2-3. 具体的な違い.....	6
3. 実際の会計処理の事例について.....	10
3-1.資産計上している会計処理.....	13
3-2.資産計上していない会計処理.....	15
4. コンテンツとソフトウェア.....	17
5. 結論.....	18

インターネットはビジネス環境を大きく変えた一方で会計基準がここ20年以上主要な部分で変化がなかったことで、ビジネス実態に沿った会計処理を行う実務者は苦労を重ねてきました。

その一端が公開草案のII 4 (2)③アに掲載している図表 14 で示す会計処理にそれが現れていると考えております。

【図表 14】(連結) 貸借対照表上の計上科目

(連結) 貸借対照表上の計上科目 (注)	会社数
無形固定資産	7社
流動資産	6社
無形固定資産及び流動資産	2社
資産計上していない	4社

これらのうち、取扱いにバラツキが見られるのは一般消費者向けのデジタルゲームの開発活動に係る会計処理であると考えられる。

もちろん、一口にゲームと言っても様々なジャンルがあり、ゲームの形態も異なるため、会計処理にばらつきがあっても妥当なケースはあると思いますが、一方で、現状の会計基準に当てはめ方に幅が大きいため会計処理の幅も大きくなるという点もあると思います。

こう言った点を少しでもより良く改善する方向性に、改正の動きが向かって欲しいと考えております。

2. 現行の制作目的別のソフトウェア区分の問題点

2-1.現状の基準

『研究開発費等に係る会計基準』四において、「受注制作」「市場販売目的」「自社利用」という目的別にソフトウェアを区分して定義しております。

この目的別区分を採用した理由については、『研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書』三三(1)において下記の記載があります。

「ソフトウェアの制作費は、その制作目的により、将来の収益との対応関係が異なること等から、ソフトウェア制作費に係る会計基準は、取得形態（自社制作、外部購入）別ではなく、制作目的別に設定することとした。」

当時においては、これが最も妥当な選択であったということかと思えます。

2-2.ソフトウェア区分による違い

現状の基準が制作目的別に定義されているものの、それが故に、区分次第でソフトウェアの資産計上の有無、計上時期、計上範囲が大きな影響を受ける点については多くの人が感じているところでした。

公開草案の項目Ⅱ2(2)①において下記の記載があります。

我が国の会計基準においては、ソフトウェアの制作費の会計処理は、その制作目的により、将来の収益との対応関係が異なること等から、取得形態（自社制作・外部購入）別ではなく、制作目的別に設定されている。

具体的には、制作目的に応じて販売目的のソフトウェアと自社利用のソフトウェアとに区分し、販売目的のソフトウェアを更に受注制作のソフトウェアと市場販売目的のソフトウェア²に区分して、それぞれの会計処理が定められている。

そして、同じ①の「ウ」においてこちらの記載があります。

ウ. 市場販売目的のソフトウェアと自社利用のソフトウェアの会計処理の相違点

市場販売目的のソフトウェアと自社利用のソフトウェアの会計処理は前述のとおりであり、両者を比較すると、資産計上の開始時点、償却方法、償却期間等が異なることから、SaaSのベンダーがサービス提供のために利用するソフトウェアをいずれに分類するのかにより、費用処理のタイミングが異なることになるものと考えられる。

文中で「SaaS のベンダー」とありますが、これは必ずしも SaaS のベンダーに限らず現代のインターネットビジネスのソフトウェア制作を行っている企業において共通することと思います。

その他、こちらでも II2(3)での記載が下記にあります。

(3) 現行の実務の状況

我が国の会計基準では、制作目的別の会計処理が定められており、制作目的によって会計処理の結果が異なることとなる。そのため、SaaS のベンダーがサービス提供のために利用するソフトウェアの会計処理を検討するに当たっては、制作目的をいずれとするかが重要となる。

また、II2(4)において下記の記載があります。

(4) 現状の課題

SaaS 取引のように、研究開発費等会計基準の開発時に想定されておらず、基準の設定後に新たに生じた取引については、現行の研究開発費等会計基準に従ってどのように会計処理すべきかが必ずしも明らかではないと考えられる。

そのため、ソフトウェアとしての資産計上の要否や、ソフトウェアとして資産計上する場合の分類、資産計上の開始時点、資産計上したソフトウェアの償却方法や償却期間等の判断に困難を伴う可能性がある。

特に、自社利用のソフトウェアと市場販売目的のソフトウェアというソフトウェアの分類や、収益獲得を目的とするソフトウェアを自社利用のソフトウェアとして分類した場合におけるソフトウェアの資産計上の開始時点の取扱いは現行のソフトウェア実務に合わない可能性がある。

現状の基準が制作目的別に定義されており、それが故に、区分次第でソフトウェアの資産計上の有無、計上時期、計上範囲が大きな影響を受ける点については多くの人が感じているところです。

2-3. 具体的な違い

(1) 公開草案の指摘事項

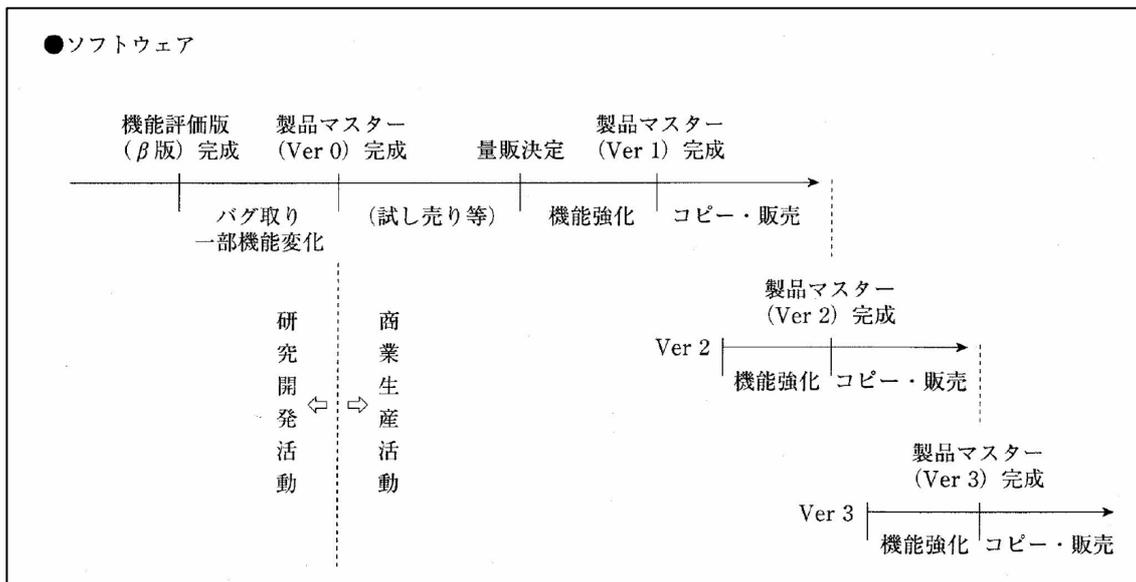
では、制作目的が異なった場合、具体的にどこで異なる形となるのでしょうか。公開草案 III 3 でこの記載があります。

3. ソフトウェア制作費の資産計上要件

市場販売目的のソフトウェアは、最初に製品化された製品マスターの完成時点以後の制作原価を資産計上することとなり、資産計上要件が詳細に規定されている。一方、自社利用ソフトウェアの制作費の資産計上要件は、将来の収益獲得又は費用削減が確実であることとされているのみである。そのため、クラウドサービスを提供するソフトウェアの制作費が自社利用のソフトウェアとして区分される場合、自社利用ソフトウェアの資産計上要件に基づくことになるため、各社の判断に依拠する部分が大きくなり、同様の形態のサービスを提供するソフトウェアであった場合でも、資産計上の要否の判断が異なる可能性がある。特に、最近では、アジャイル型の開発手法が採用されることも多いため、資産計上要件を満たすと判断できる時点を設定することが難しく、資産計上要件を満たす時点の判断にばらつきが生じる可能性が高い。同様のソフトウェアの開発を行う場合において資産計上の開始時点が各社で判断が大きく相違することが生じないように資産計上の開始時点の判断に関するガイダンスが必要であるものと考えられる。

市場販売目的のソフトウェアについては、具体的に決められているのに対して、自社利用のものは曖昧さが大きいです。

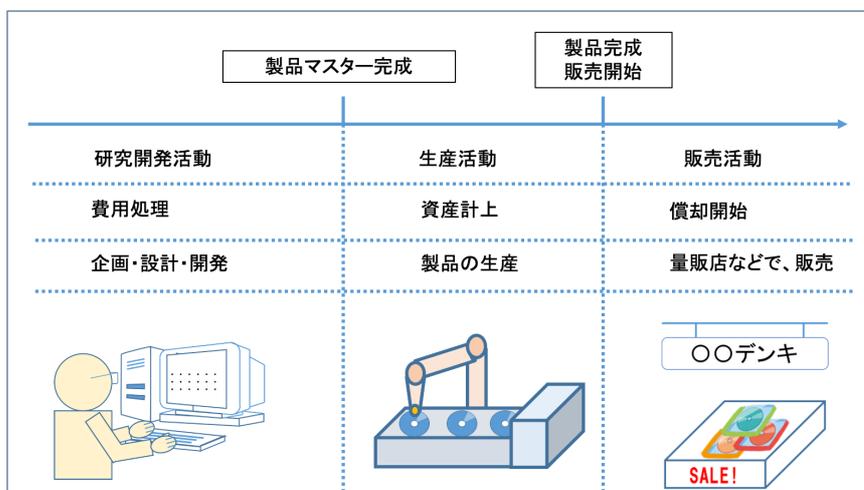
市場販売目的のソフトウェアの資産計上の方法としては、『研究開発費等に係る会計基準の設定に係る意見書』の公開草案の参考資料に下の表があります。



製品マスターを作るまでが研究開発活動として費用処理され、製品マスターが完成後は商業活動として資産計上対象となります。

(2) 各種検証

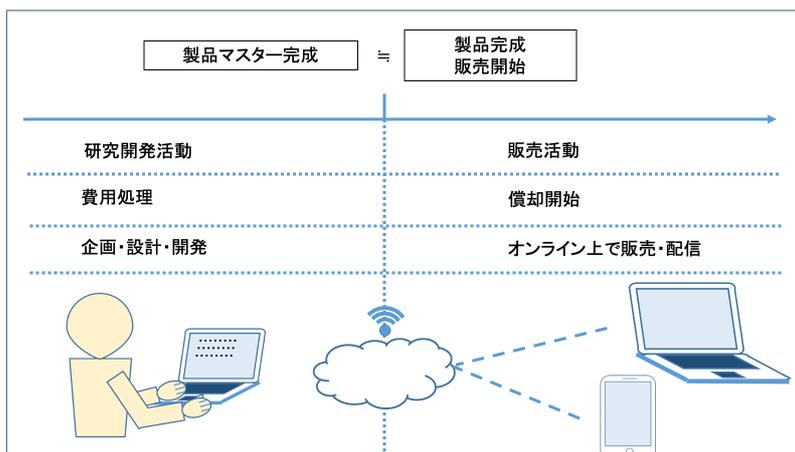
前述の図表を少し表現を変えた図示で表現してみます。



1999 年前後は、インターネットはあってもまだ容量がそれほど大きくなく、企業で使用するような大容量データの送受信は難しかったため、CD-ROM 等の物理的媒体にデータを保存して販売することが一般的でした。

そして、CD-ROM 等を制作する段階があったため、「生産活動」に該当するステージが存在しました。

しかし、現在ではインターネットを通じたサービスの提供が一般的となり、ユーザーはオフィスや自宅にしながら、パソコンやスマホからインターネットにつないでソフトウェアサービスを利用することができます。

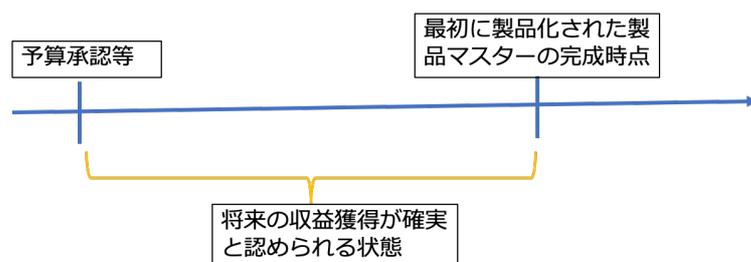


この場合、販売用の CD-ROM 等の物理的媒体を制作する生産活動が不要です。そのため、現行の市場販売目的ソフトウェアにおいて資産計上段階の「生産活動」に該当するものがほぼない形となります。

そのため、自社で制作しているソフトウェアを「市場販売目的」と区分して、イ

インターネット配信を行った場合、資産計上の幅がかなり小さくなるケースが多いと考えられます。

一方で、自社利用のソフトウェアと区分した場合には「収益獲得が確実となった時点」であるため「製品マスター」のようなものが完成する以前の時点でも資産計上を開始されます。



上図は時間軸の一例ですが、このように自社利用の場合の収益獲得が確実となる時点は幅があり、実務指針の例示にある「予算承認」時点とすると、予算承認と製品マスターの完成までの間にはかなりの幅があると想定されます。

このように、同じソフトウェアを制作する場合であっても、制作目的の区分次第で資産計上の範囲が大きく変わります。

このような点は現在のインターネットを利用したビジネスモデルが多くあることからすると、改正すべき点だと考えています。

3. 実際の会計処理の事例について

ここで一つ、本論から外れる点ではあるのですが、公開草案のⅡ 4 (1)②イで「デジタルゲーム」のビジネスモデルに触れている箇所について補足させていただきます。

(該当箇所)

ゲームの主な配信方法として、SNS プラットフォームを通して配信する方法と、アプリマーケットを通して配信する方法がある。

上述のとおり、ゲームは SNS プラットフォームやアプリマーケット等を通してユーザーに提供されるが、自社が運営する自社モデル形式と他社の名義で運営する OEM モデル形式がある。

自社モデル形式とは、自社で開発からプラットフォーム等の運営まで行うタイプのサービスモデルである。この場合、自社で集客等のプロモーションコストを負担する必要があるが、ユーザーからの課金収入の全てがゲーム会社の売上となる。パブリッシャーとデベロッパーの両方の機能を持つ会社の場合、自社モデル形式での配信が可能である。

一方で、OEM モデル形式とは、グリー、Apple 等の他社名義で運営されるプラットフォーム／アプリマーケットを通してゲームを配信するタイプのサービスモデルである。こちらの場合、デベロッパーは、開発とゲームの運用を行い、集客等のプロモーションの全部又は一部は他社が行う。当該モデル形式の場合は、売上高は課金収入から他社（プラットフォーム運営会社）への手数料等を控除した金額になる。

上記の記述を整理するとこのような区分されているかと思えます。

	デベロッパー	パブリッシャー& プラットフォーム運営者
自社モデル	○	○
OEM モデル	○	—

ここでは、自社モデル形式では「開発からプラットフォーム等の運営まで行う」という点について、1つ付け加えた方が良くかと思えます。表で区分するとこのようなイメージです

	デベロッパー	パブリッシャー	プラットフォーム運営者
自社モデル	○	○	○
自社モデル	○	○	—
OEM モデル	○	—	—

特にアプリマーケットにおいては現状、Apple、Google が運営するアプリプラットフォームが2大アプリプラットフォームとして存在し、多くのアプリ開発企業が利用しています。プラットフォームは他社が運営するものを利用し、ゲームは自社開発のものを配信する自社モデル形式です。

ここではあくまでゲーム開発をしてアプリを配信する企業は自社開発の販売モデルとして他社運営のプラットフォームを利用しています。

そして、アプリプラットフォーム規約から判断すると、アプリ配信会社（ゲーム開発会社）が自社販売（本人取引）として売上計上に関しては販売額を計上し、Apple、Google などのプラットフォーム運営事業者に手数料を支払う計上方法としています。参考までにそれぞれの関連する規約を掲載しておきます。

(1) Apple

Apple の運営する App Store に関してはこのような利用規約となっています。

・ Apple developer program license agreement

<https://developer.apple.com/jp/support/terms/>

別紙 2 (Schedule 2)

1 代理人およびコミッショナーの指名
1.1 デベロッパは、本契約により、Apple および Apple の子会社 以下「Apple」と総称します を、(i) 本別紙 2 に対する添付書類 A 第 1 条に列挙する地域に変更されることがありますに所在するエンドユーザーに対するデベロッパのライセンスアプリケーションの売および配布のためのデベロッパの代理人として、かつ、(ii) 本別紙 2 に対する添付書類 A 第 2 条に列挙する地域 変更されることがあります に所在するエンドユーザーに対するデベロッパのライセンスアプリケーションの販売および配布のためのデベロッパのコミッショナーとして、配布期間中、指名するものとします。

3.4 Apple は、本別紙 2 に基づくデベロッパの代理人またはコミッショナーとしての Apple のサービスに対する対価として、以下の手数料を受け取る権利を有するものとします。
(a) ライセンスアプリケーションをエンドユーザーに販売する場合、Apple は、各エンドユーザーが支払うすべての価格の 30%に相当する手数料を受け取る権

利を有するものとします。

4 所有権およびエンドユーザーへの使用許

4.1 本契約の当事者は、Apple がライセンスアプリケーション、その情報に対する所有権および権原を取得しないことを認め、同意するものとし、ライセンスアプリケーションに対する所有権、損失リスク、責任および管理権はすべて、常に、デベロッパに存するものとします。Apple は、ライセンスアプリケーションおよびライセンスアプリケーション情報を、目的または方法の如何を問わず、一切使用してはならないものとします。ただし、本契約または本別紙 2 で特に許可した場合はこの限りでないものとします。

添付書類 A

デベロッパは、以下の地域におけるマーケティングおよび以下の地域に所在するエンドユーザーによるライセンスアプリケーションおよびカスタムアプリケーションのダウンロードの代理人として、日本国民法第 643 条に従い、iTunes 株式会社を指名するものとします。 日本

上記から、Apple (iTunes 株式会社) は app store を通したアプリ販売における代理人であり、デベロッパーが本人として取引主体であることが分かります。

(2) Google

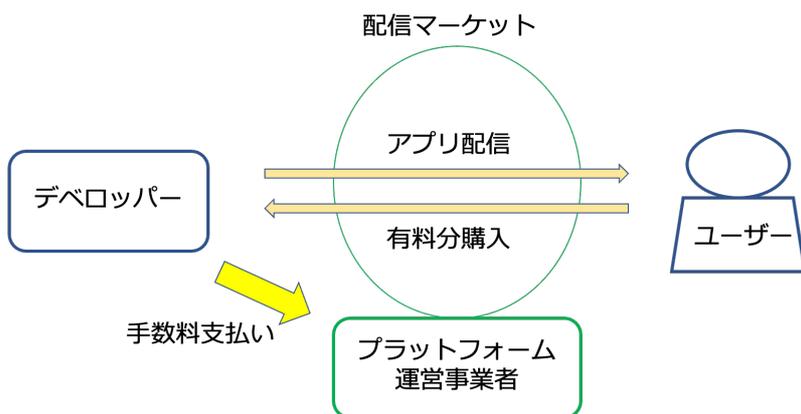
Google が運営する Google play についてはこのような利用規約となっています。

Google Play デベロッパー販売 / 配布契約

https://play.google.com/intl/ALL_jp/about/developer-distribution-agreement.html

3.1 デベロッパーは、デベロッパーの対象製品を Google Play で利用可能にするにあたり、[こちら](#)に概要が規定されているとおり、Google をデベロッパーの代理人またはマーケットプレイス サービス プロバイダに任命します。

上記取引概要を図示すると下図のようなイメージとなります。



そのため、公開草案の文章の中で、「自社モデル形式」の中に、ゲーム等は自社で開発して、配信は他社が運営する配信プラットフォームを利用するケースを付け加えていただくとより実態を表す形となるかと思えます。

3-1.資産計上している会計処理

資産計上しているケースでは、公開草案II 4 (2)③ア (イ) の考察の項目において資産計上のそれぞれの根拠が記載されているとおりにかと思えます。

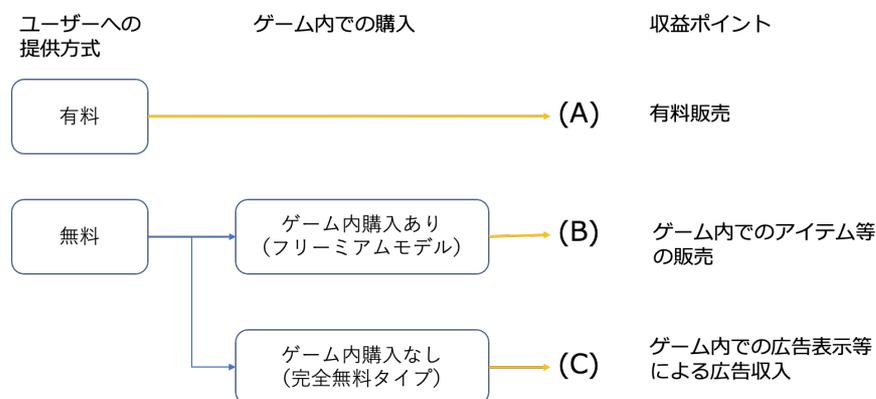
これらの内容について認識に相違はありません。

(1)ゲームの販売方式

ここで、ゲーム制作する場合で制作目的の区分とビジネス展開の関連性についてみます。

前提として、スマートフォン向けにあるゲームを制作したとします。

この場合、収益獲得モデルとして、いくつかのパターンが考えられます。この場合3つの方法を検討します。



(現在のスマートフォンゲームにおいては B が主流であり、A は元々パッケージゲームで出していたタイトルなどをオンラインで配信する際に利用される。C は最近では少数派のイメージである)

A については、ユーザーがゲーム利用開始時に、購入するため、その時点で収益が計上されます(購入時の一時点か一定期間で繰り延べるかの差もゲームによっては生じる)

B については、ユーザーがゲーム利用開始時には無料でプレイしているため、その時点では収益は生じません。しかし、ゲームプレイを進めていくうちに、アイテムやキャラクターなどを追加購入したい場合に、ゲーム内で有料購入するオプションがあり、ユーザーが有料購入を行うことにより、会社側に収益が生じます。

C については、ユーザーがゲーム利用開始時には、収益が発生しません。しかし、プレイを進めていくことに、あるいは、アプリを立ち上げるごとに広告などが表示されて、その広告表示、あるいは、バナー広告をクリックする回数などに応じて広告会社から収益を得られます。

これらは同じ「ゲーム」を作り、収益獲得を目指すという点では同じであるが、ゲーム制作費の処理においてどのような違いが現れるのでしょうか。

(2)販売方式によるソフトウェア区分

前述の 3 つの販売方式においてソフトウェア区分はどうか、可能性のある区分としては下表のようになると考えられます。

販売方式	ソフトウェア区分
A	市場販売目的、自社利用
B	市場販売目的、自社利用
C	自社利用

まず、C についてはゲーム販売自体をしていないので「市場販売目的」には該当しないと思います。ただ、広告モデルによる収益獲得手段があるため自社利用として資産計上するのが妥当となると思います。

一方で、A はユーザーが購入することで初めてプレイが可能になるため、「市場販売」のイメージに沿っていると言えます。

そして、B のタイプは、ユーザーがプレイするのは無料でも延々とプレイすることが可能です。そのため、「市場販売目的」は当てはまらないように思えます。ただ、有料アイテム購入するユーザーも当然いるので、その点は「販売」と言え

ます。実際、フリーミアムモデルは大半の無料プレイヤーと少数の有料購入プレイヤーでビジネスが成り立っています。

これは A タイプにも言えることですが、基本的にオンラインゲームは、ゲームの著作権等の権利は開発会社にあり、ユーザーにはゲームプレイする権利を与えるという性質のものであり、「販売」というイメージと少し異なります。(もちろん、利用権の「販売」とも言えるので間違いと言うわけでもない)

そのように考えると、B や C は「自社利用」と捉えるのが妥当となりますが、B タイプはゲーム内でアイテム有料販売があるので「市場販売目的」にも入る解釈も成り立ちそうです。

これらも現行の研究開発費等に係る会計基準には目的別の会計処理には記載があっても、そもそもの区分自体の定義がないためと考えられます。

3-2.資産計上していない会計処理

冒頭に掲載した図表 14 にあるように、資産計上しないケースもあります。

もちろん、収益性に疑問があるため、資産計上しないケースもあるかと思いますが、2 で述べたように、市場販売目的のソフトウェアと区分すると将来収益獲得が可能であるにも関わらず、資産計上する過程が発生せず、資産計上なしとなる場合があります。

会社が資産計上する場合については、監査の現場では将来の収益獲得など問題ないかなど資産性について厳しくチェックすると思いますが、資産計上しない場合についてはそこまで厳しく検証されていないのではないかと思います。

もちろん、現行のルール上問題ないのかもしれませんが、過去実績で十分な収益を出しており、今後もある程度の収益が見込まれるソフトウェアについて資産計上しないというのもバランスが悪いのではと考えております。

何を懸念しているのかというところのようなことです。

資産計上する→減損リスクあり

資産計上しない→減損リスクなし

として、資産計上しないことが株式市場等で評価を上げる方向性にいき、資産計

上しないことが良いことであるかのような風潮ができることを危惧しています。あくまで会計基準に沿って会計処理をし、資産計上に該当するのであれば資産計上すべきであるし、資産計上に該当しないのであればそれはそれで問題ありません。

今回の改正を目指すにあたってそういった点も考慮に入れながら検討を進めていただきたいと考えています。

4. コンテンツとソフトウェア

ゲームにおいては、コンテンツとソフトウェアが密接に関連しています。公開草案においてもコンテンツについて触れられている箇所がいくつもあります。

ゲームはコンテンツとソフトウェアが密接に結びついているため、基本的には分けて考えることが難しい性質のものだと思います。

ソフトウェアには現行基準がある程度あるのに対して、コンテンツに関しての具体的に定めた基準はありません。

そういった観点において、コンテンツに区分して資産計上した場合にまた資産計上のズレが大きく発生する可能性があります。

そのため、コンテンツに関してもソフトウェアと整合性が取れる基準設定が必要と考えています。

5. 結論

すでに述べてきたように、現状の制作目的別のソフトウェア区分を前提にした基準は、ビジネスモデルの変化に従い不都合な点が多く現れてきています。

そうした場合、こういった方向性に進めば良いかという点ですが、II 1で日米IFRSの比較表を掲載していますが、自社制作のソフトウェアに関しては、この中でIAS38号の方式が将来を考慮に入れた場合適切ではないかと考えております。

現在のビジネスモデルをベースにした会計基準を作っても新しい技術が出てくるとまたそれが会計基準に合わなくなることも想定されます。そうするとまた新たな会計基準を作る必要が出てきます。

もちろん、一定期間ごとに会計基準を見直しすることは必要とは思いますが、短期間で改正が必要になるような状況は避けるべきと思います。

そのため、近い将来に技術革新が起きて新たなビジネスモデルが生まれてもある程度は対応できるような形が望ましいです。

IAS38号に定める自己創設無形資産の要件などは、抽象的な要件であるため企業によって当てはめ方に多少のズレは出ることは想定されますが、現状の日本基準のような制作目的別の欠点はおおよそクリアできると思います。

また新たなビジネスモデルにもある程度対応できるような内容だと思えます。

大枠の方向性ではIAS38号をベースにした基準策定を目指していくのが良いと考えます。

以上