

ソフトウェアに関する会計処理について

平成 20 年 10 月 24 日

公認会計士 山口 善 久

まえがき

文部科学省は、平成20年9月11日付けで「ソフトウェアに関する会計処理について・20高私参第3号」(以下、「文科省通知」という。)を通知し、平成21年4月1日以降に購入等されるソフトウェアについてこの通知による会計処理を求めた。

ソフトウェアに関する会計処理については、日本公認会計士協会から、昭和62年5月19日付けで「コンピュータ・ソフトの購入等に関する会計処理について・学校法人委員会Q&A第8号」(以下、「CPAQ&A第8号」という。)が公表されており、従来はこのCPAQ & A 第8号により会計処理が行われていた。

以下、文科省通知によりソフトウェアの会計処理を概観するが、この通知は余りにも簡略のためいくつかの実務的疑問が生じ、よって、それらを付記しながらの検討であることをお許し願いたい。

文科省通知

5 適用

この通知による取扱いは、平成21年4月1日以降に購入等されるソフトウェアについて適用する。

「『ソフトウェア』とは、コンピュータを機能させるように指令を組み合わせて表現したプログラム及びこれに関連する文書をいう」(文科省通知:企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」(平成10年3月31日)同趣旨)が、このソフトウェアのうち応用ソフトの取得に要した支出については、CPAQ&A第8号に基づき従来は経費として処理してきたところであるが、文科省通知は、この応用ソフトの資産計上を求め、この処理改正が今般通知の主題である。

ソフトウェアの定義は、上記にみたとおりであるが、このソフトウェアにはCPAQ & A 第8号に記されているように基本ソフトと応用ソフトがある。基本ソフトと応用ソフトという語の使用が適確か否かはさておいて、文科省通知でも当該語での表現はないが実質的にはソフトウェアを両者に区分して扱っている。

基本ソフトの会計処理は、「文科省通知:3会計処理(2)」に定められており、本項では後記「1.基本ソフトの会計処理」で、応用ソフトの会計処理は、「文科省通知:3会計処理(1)」で定められており、本項では後記「2.応用ソフトの会計処理(1)」及び「3.応用ソフトの会計処理(2)」で触れるところである。

なお、次の用語辞典に説明されているユーティリティソフトは、文科省通知の「3会計処理(1)」で処理されるのか、「3会計処理(2)」で処理されるのかが、この文科省通知では不分明であるので、本項では敢えて触れていない。

基本ソフト(IT用語辞典:e-Word)

別名：オペレーティングシステム(OS)

キーボード入力や画面出力といった入出力機能やディスクやメモリの管理など、多くのアプリケーションソフトから共通して利用される基本的な機能を提供し、コンピュータシステム全体を管理するソフトウェア。「基本ソフトウェア」とも呼ばれる。

ソフトウェアの開発者は、OSの提供する機能を利用することによって、開発の手間を省くことができ、アプリケーションの操作性を統一することができる。

応用ソフト(IT用語辞典：e-Word)

別名：アプリケーションソフト

文書の作成、数値計算など、ある特定の目的のために設計されたソフトウェア。「応用ソフト」とも呼ばれ、どのソフトウェアにも共通する基本的な機能をまとめたOS(基本ソフト)に、ユーザが必要とするものを組み込んで利用する。

代表的なアプリケーションソフトには、ワープロソフトや表計算ソフト、画像編集ソフト、データベースソフト、プレゼンテーションソフト、ゲーム、Webブラウザ、電子メールソフトなどがある。企業で使われる財務会計ソフトや人事管理ソフト、在庫管理ソフトなどもアプリケーションソフトの一種である。

アプリケーションソフトの中でも、ファイル圧縮やコンピュータウイルス駆除、メモリ管理など、OSや他のアプリケーションソフトの持つ機能を補い、機能や性能、操作性を向上させるソフトを特に「ユーティリティソフト」という。

1. 基本ソフトの会計処理

基本ソフトの会計処理は、従来、CPAQ&A第8号によりハード本体と一体として取り扱うこととされていた。

そして、新しい文科省通知も、これを原則としてという修飾語を付してはいるがハードとソフトを区分せずに一体処理することとし、CPAQ&A第8号と同様の取扱いとしている。

CPAQ&A第8号

Q1 基本ソフトは、コンピュータのオペレーティング・システム(制御プログラム、ユーティリティプログラム及びプログラミング言語)をいう。コンピュータの利用者は、コンピュータの利用目的に応じて、さらに応用ソフトを自作したり購入したりすることにより、コンピュータシステムを有効に利用することができる。

したがって、コンピュータのハード本体は、基本ソフトがあって初めて動作を行うことが可能となるのであるから、基本ソフトを購入時において明確に区分できる場合と否とを問わず、ハード本体と同一の取扱いをすべきと考える。

すなわち、ハード本体と基本ソフトを一緒にして学校法人の採用する固定資産の計上基準により判定し、機器備品に計上するか、若しくは経費処理することになる。

文科省通知

3 会計処理

(2) 機器備品等に組み込まれているソフトウェアは、両者が別個では機能せず一体としてはじめて機能するものであり、経済的耐用年数も相互に関連性が高いことから、原則として両者を区分せず、当該機器備品等を含めて処理する。

ただ、文科省通知は、機器本体を含めて処理するソフトウェアを「機器備品等に組み込まれているソフトウェア」と表現しているので、仮に应用ソフトが購入時から機器に組み込まれていたらこれを如何に理解するのかと疑問がわくが、文科省通知がこの「機器備品等に組み込まれているソフトウェアは、」に続けて「両者が別個では機能せず一体としてはじめて機能するものであり」との説明を続けていることから、CPAQ&A第8号の基本ソフトと同様のものを指しているものと理解する。

ちなみに、企業会計の分野では、これを機器組み込みソフトウェアの取扱い(購入者の会計処理(自社利用))として、「有機的一体として機能する機器組み込みソフトウェア(機械又は機器備品等に組み込まれているソフトウェア)は独立した科目として区分するのではなく、当該機械等の取得原価に算入し、『機械及び装置』等の科目を用いて処理する。」(平成11年3月31日CPA協会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)と定めている。

では、購入時に应用ソフトが機器備品等に組み込まれていたら、この应用ソフトの会計処理はどうするのであろうか。

厳格に理解すると、基本ソフトでないのだから機器備品等とは別に処理することになるが、組み込まれた应用ソフトの金額を明らかに区分できる場合は別として、実務では現実的処理として機器備品等との一体処理は認められるべきものとする。

なお、一体処理とは基本ソフトと機器本体とを区分せずに会計処理をすることを求めているのに過ぎないのであるから、これだけで基本ソフトと機器本体を「機器備品」として処理することを求めているわけではない。機器備品の固定資産計上基準で「基本ソフトと機器本体を一体」で判定して、「機器備品」として処理されるのか、「経費」として処理されるのかが決定されるのである。まさに、CPAQ&A第8号Q1が示しているように「すなわち、ハード本体と基本ソフトを一緒にして学校法人の採用する固定資産の計上基準により判定し、機器備品に計上するか、若しくは経費処理することになる。」のである。

3 应用ソフトの会計処理(1)

应用ソフトの用途には、(1)自ら当該ソフトウェアを用いて業務の効率化等を目指すケース、(2)販売や制作受注等のように収益獲得を目指すケースがある。

CPAQ&A第8号では、このうちの(1)のケース、すなわち、自ら当該ソフトウェアを用いて業務の効率化等を目指すケースを対象としてその会計処理を取り纏めている。しかし、今般の文科省通知は、(1)のケース、(2)のケースのいずれもその念頭においているようであるが、(2)のケースは、基本的には今般の通知でその取扱いを示していないものと理解する。その真偽

は、いずれ公表されるCPA協会の実務指針で確認したい。

よって、ここでは先ず始めにこのうちの(1)の自ら利用するケースについてその取扱いをみてみよう。

CPAQ&A第8号は、応用ソフトに係る支出を「その支出額の多寡にかかわらず、支出時の経費で処理する」としている。また、「外部に委託して応用ソフトを開発する場合も委託開発に要した金額をその支出時の経費に処理する」「応用ソフトを学校法人で開発する場合、……筆者略……、学校法人が応用ソフトの開発に要した費用は資産に計上しなくてもよい」とし、いずれの場合も経費処理である。

これに対し、今般の文科省通知は、「その利用により将来の収入獲得又は支出削減が確実であると認められる場合には当該ソフトウェアの取得に要した支出に相当する額を資産として計上し、それ以外の場合には経費として処理する。」と定めており、CPAQ&A第8号とは異なり、「取得に要した支出」は、その利用により将来の収入獲得又は支出削減が確実であると認められる場合には資産処理をしなければならず、如何なるケースでも経費処理するという訳にはいかないこととなっている。

文科省通知

3 会計処理

(1) ソフトウェアについては、その利用により将来の収入獲得又は支出削減が確実であると認められる場合には当該ソフトウェアの取得に要した支出に相当する額を資産として計上し、それ以外の場合には経費として処理する。

では、資産処理と経費処理の区分基準は？と問うと、文科省通知は、「その利用により将来の収入獲得又は支出削減が確実であると認められる」か否かにあると答えているのみである。

学校法人がソフトウェアを利用するケースには、(1)教育の場で用いる、(2)研究の場で用いる、そして、(3)事務の場で用いると概略3通りに区分されよう。これらの場で「将来の収入を獲得する」又は「将来の支出を減少する」とは如何なる場合かを明確にするには簡単なようで難しい。

(1)の教育の場で本年度限りの教材として利用するのであれば経費処理であろうが、翌年度以降も引き続いて教材として利用するのであれば翌年度以降における当該教材利用の授業実施で授業料を受納するのであるから将来の収入が獲得されるということで資産計上か。

(2)の研究の場や(3)の事務の場でも、本年度限りの利用であれば経費処理であるが、翌年度以降も利用するのであれば、将来の支出削減が推定できる(?)ので資産計上か。今、将来の支出削減に?を付けたが、これには如何なる意味合いがあるか。ソフトウェアの利用にあたって業務の効率化等が計れないのであればソフトウェアに資金をかけてその導入など考えられず、また、業務の効率化等が図られれば支出削減も図られているのでは?という論法だが、その論法はその通りと言い切ること疑問を付したのが?である。

しかし仮に、ソフトウェアの購入や開発の部署が上記の効率化や支出削減を認識しないの

であれば、ソフトウェアに投下される資金は一体何なのだろうと疑問が付くことは確かである。

収入獲得や支出削減とは何か。簡単で難しい問いかけである。

しかしながら、文科省通知は、その3(1)にみるように、教育研究用ソフトウェアは、特別の理由がない限り「経費として処理する」ことを予定し、事務用ソフトウェアは、特別の理由がない限り「資産として計上する」ことを予定しているようであるが、この文言や先の収入獲得・支出削減だけでは、会計処理を判断する部署は困惑するだけである。

「将来の収入獲得とは何か」「将来の支出削減とは何か」「確実に認められるとは何か」等を明確に示すべきである。いずれCPA協会から実務指針が公表されるとのことであるから、そこで確たる取扱いが示されることを期待したい。

ただ、後記4の項、参考にみるように企業会計における実務指針である平成11年会計制度委員会報告第12号にもこの指針が示されているが、その表現は抽象的であり決して具体的に実務を指針しているものとは思われない。いずれにしても今後のCPA協会の指針を待たざるを得ないであろう。

文科省通知

3 会計処理

(1) ...筆者略...

学校法人において利用されるソフトウェアには、教育研究の質的向上等の目的で利用される教育研究用ソフトウェアと学校法人の効率的な運営等に資する目的で利用される事務用ソフトウェアがある。教育研究用ソフトウェアは、その利用に伴い外部より相当額の利用料を徴収する等の例外的なものを除き、将来の収入獲得又は支出削減が確実に認められない場合が多く、この場合には経費として処理する。一方、事務用ソフトウェアは業務の効率化のために使用することが多く、それによって支出削減が確実に認められる場合には資産として計上する。

3 応用ソフトの会計処理(2)

では、次に学校法人の利用形態のうちの上記2の項に触れられている(2)の販売や制作受注等のように収益獲得を目指すケースの取扱いをみてみよう。

しかしながら、購入ソフトウェアの独立販売や制作受注は、既に述べたようにここでの検討対象ではないと考える。とすると、残りは委託若しくは自己で制作したソフトを自ら利用するとともに外部に販売する場合や、購入ソフトや委託若しくは自己で制作したソフトを自己利用しながら外部に利用させ利用料を得る場合等が収益獲得のケースとしてあろう。とすると、これらのケースのどのような事実から資産性を認識し、その額をどのように確定するかが課題となる。しかしながら、これらの結論を導き出すような定めは今般の文科省通知にはなく、当該通知の「3 会計処理」で「教育研究用ソフトウェアは、その利用に伴い外部より相当額の利用料を徴収する等の例外的なものを除き、将来の収入獲得又は支出削減が確実に認められない場合が多く、この場合には経費として処理する。」とするのみで、その詳細な取扱いはな

い。よって、これもCPA協会の指針待ちということになる。

4 自己制作ソフトの資産計上

上記2の項でみたように、今般の文科省通知は、「その利用により将来の収入獲得又は支出削減が確実であると認められる場合には当該ソフトウェアの取得に要した支出に相当する額を資産として計上し、それ以外の場合には経費として処理する。」と定めている。

この定めは、購入したソフトであれ、自己制作ソフトであれ、同様に適用されるべきである。

参考: CPA協会会計制度委員会報告第12号

< 資産計上することになる自社利用のソフトウェアの取扱い >

11 ...筆者略...

ソフトウェアが資産計上される場合の一般的な例を示すと以下の通りである。

...筆者略...

自社で利用するためにソフトウェアを制作し、当初意図した用途に継続して利用することにより、当該ソフトウェアを利用する前に比較して会社(ソフトウェアの利用者)の業務を効率的又は効果的に遂行することができると明確に認められる場合

例えば、当該ソフトウェアを利用することにより、利用する前に比し間接人員の削減による人件費の削減効果が確実に認められる場合、複数業務を統合するシステムを採用することにより入力業務等の効率化が図れる場合、従来なかったデータベース・ネットワークを構築することにより今後の業務を効率的又は効果的に行える場合等が考えられ、ソフトウェア制作の意志決定の段階から制作の意図・効果が明確になっている場合である。

市場で販売しているソフトウェアを購入し、かつ、予定した用途に継続して利用することによって、会社(ソフトウェアの利用者)の業務を効率的又は効果的に遂行することができると認められる場合

ソフトウェアに資産性があるということから購入ソフトウェアを資産計上するからには、自己制作ソフトウェアも資産計上しないと、ソフトウェアに関する会計処理に整合性がないことになる。

ここで問題が生ずる。ソフトウェアの開発支出の大部分は多分「人件費支出」である。企業の会計であれば、この人件費支出をソフトウェアの開発原価として人件費から資産たるソフトウェアに振り替えれば、問題は即解決ということになる。しかし、学校法人会計では、教職員に支給した人件費支出は、「人件費支出」として処理することが求められていて、企業会計のような原価計算は認められていない。そこで、この解決として人件費支出のソフトウェアでの取得価額構成をその必要なしとしたならば、ソフトウェアに資産性があるという論理からすると、先に述べたように購入ソフトウェアに関する処理との整合性を説明できなくなる。

ということで、CPAQ&A第8号は、後記6の項に記した理由とともに、当時の企業会計が税務主導の形で自己開発ソフトウェアを資産計上していなかったという事実を併せて判断し、Q

3で設問を設けソフトウェアの資産計上を求めないこととしたのである。

CPAQ&A第8号 - Q3

コンピュータを利用するために学校法人で応用ソフトを開発した場合、どのように会計処理をしたらよいでしょうか。

A 応用ソフトを学校法人で開発する場合、これらの支出を教育部門の研究室であれ、管理部門の電算室であれ、それぞれの人件費とか、消耗品とかで会計処理されており、これをプログラム開発の為の必要時間数を把握するなどして資産として処理し直すことを学校法人会計基準は予定していないものと考えられるので、学校法人が応用ソフトの開発に要した費用は資産に計上しなくてもよいと考える。

旧：法人税基本通達8 - 1 - 7

(ソフトウェアの開発費用)

他の者からソフトウェアの提供を受け、又は他の者に委託してソフトウェアを開発した場合におけるその提供を受けるため、又は委託するために要した費用は、一の表の9の八の繰延資産に該当する。

では、今般文科省通知は、これを如何様に解決しているのか。何も触れられていない。

CPA協会の指針に委ねているのであろうが、私見としては、人件費支出の「人件費支出」での処理は、補助金行政を支える役目を負っている現在の学校法人会計の根幹であるからこれを変えることは出来ないものと思ふ。

5 表示と資産計上基準の適用

文科省通知は、ソフトウェアを資産として計上する場合には、「貸借対照表では『その他の固定資産』の小科目として『ソフトウェア』等の適切な科目を設けて処理する」としている。

この定めでは、ソフトウェアの資産としての性格はよく分からないが、多分、企業会計における「無形固定資産」を想定しているものと推定する。よって、資産計上には学校法人が採用する固定資産計上基準が適用される。すなわち、資産計上基準が20万円であれば20万円が、10万円であれば10万円が、5万円であれば5万円が、ソフトウェアが資産として計上されるか経費として処理されるかの分界点になる。

また、ソフトウェアが無形固定資産であるとしても、その利用が図書のように未来永劫と思ふすることも必要ないので、このソフトウェアについては減価償却を実施しなければならない。

なお、文科省通知は、この減価償却にあたっての耐用年数を学校法人が利用の実態等を勘案して、自主的に決定することとしている。「利用の実態等を勘案して」とは何か。よって、これについてもCPA協会の指針待ちということになる。

文科省通知

4 計算書類の表示

ソフトウェアを資産として計上する場合には、資金収支計算書では「設備関係支出」の小科目として「ソフトウェア支出」等、貸借対照表では「その他の固定資産」の小科目として「ソフトウェア」等の適切な科目を設けて処理することとする。

文科省通知

3 会計処理

(3) 上記3(1)に基づいて資産として計上するソフトウェアは、学校法人の採用する固定資産計上基準額以上のものとする。

(4) 固定資産に計上したソフトウェアの耐用年数は、学校法人が当該ソフトウェアの利用の実態等を勘案して、自主的に決定することとする。

6 CPAQ&A第8号の背景

何故、文科省通知がCPAQ&A第8号と異なった会計処理を定めたのか。文科省通知は、それを同通知の1で「趣旨及び目的」として次のように述べている。

文科省通知

1 趣旨及び目的

学校法人会計におけるソフトウェアの会計処理については、従来より、経費として処理されてきたところであるが、近年、学校法人の教育研究活動や管理運営業務において、ソフトウェアの果たす役割が重要性を増していることを踏まえ、また、ソフトウェアがファイナンス・リース取引の対象となる場合の会計処理について、「リース取引に関する会計処理について」(平成20年9月11日付け20高私参第2号文部科学省高等教育局私学部参事官通知)との整合性を確保するため、ソフトウェアに関する会計処理の取扱いの統一を図ることとした。

さて、先にみたように、この通知の内容は、応用ソフトに係る支出額についての処理においてCPAQ&A第8号とは内容が異なるものである。

CPAQ&A第8号における応用ソフトの会計処理は経費処理である。では、どのような理由でCPAQ&A第8号は応用ソフトを経費処理としたのであろうか。それには、まず当時の企業会計の処理を紐解かねばならない。

CPAQ&A第8号の公表は、昭和62年である。

次に掲げる上段は、企業会計における定めである現在の財務諸表等規則である。そして、下段は昭和62年当時の財務諸表等規則である。

財務諸表等規則(現在)

第27条 次に掲げる資産は、無形固定資産に属するものとする。

1 のれん

- 2 特許権
- 3 借地権
- 4 地上権
- 5 商標権
- 6 実用新案権
- 7 意匠権
- 8 鉱業権
- 9 漁業権
- 10 入漁権
- 11 ソフトウェア
- 12 リース資産(...筆者略...)
- 13 その他の無形資産...以下筆者略...

財務諸表等規則(昭和62年)

第27条 次に掲げる資産は、無形固定資産に属するものとする。

- 営業権
- 特許権
- 借地権
- 地上権
- 商標権
- 実用新案権
- 意匠権
- 鉱業権
- 漁業権
- 入漁権
- その他これらに準ずる資産

上にみるように昭和62年当時の財務諸表等規則には「ソフトウェア」の記載はない。すなわち、当時は、ソフトウェアを無形固定資産として認識していなかったのである。しかし、期間損益を重視した企業会計は、ソフトウェアが次期以降も利用される場合には、支出年度のみ費用とする処理を認容できず、貸借対照表への計上を思考した。よって、ソフトウェアを繰延資産として認識することとしたのである。繰延資産とは、簡略に言えば、「ある支出額の全部が、支出を行った期間のみが負担する費用となることなく、数期間にわたる費用として取り扱われる場合に生ずる」概念である。すなわち、「繰延資産が貸借対照表における資産の部に掲げられるのは、それが換金能力という観点から考えられる財産性を有するからでなく、まさに、費用配分の原則によるものといわなければならない。したがって、企業会計原則の立場からすれば、支出額を数期間の費用として正しく配分することに、きわめて重要な意味がある」のである。(上記二つの「」書きは、いずれも大蔵省企業会計審議会「連続意見書第五・繰

延資産について」S37.8)

企業会計が、ソフトウェアを繰延資産として認識し貸借対照表への計上を考えたが、当時の企業会計には企業会計原則の規制のほかに商法による規制がさらにあり、この商法は、繰延資産を限定列挙していた。そして、この限定列挙されていた繰延資産にはソフトウェアは含まれていなかったのである。したがって、企業会計がソフトウェアを繰延資産として貸借対照表に計上すると商法違反となってしまう、企業はこの処理ができなかったのである。

そこで、解決策として出されたのが、ソフトウェアを繰延資産として認識するが表示は前払費用とすることであった。前払費用とは、「すでに支出は完了したが、いまだ当期中の提供を受けていない役務の対価たる」を特徴としている。ということからすると、繰延資産たるソフトウェアの前払費用表示は本来はおかしいのであるが、商法違反から逃れる苦肉の策であった。

企業会計の考え方を少し長くみてきたが、結論のみをとると、当時の企業会計におけるソフトウェアの認識は繰延資産であった。

これを土台に学校法人会計が如何なる答えを出すかであったが、当時のCPA協会学校法人委員会は、学校法人会計には繰延資産の考え方がないということから、ソフトウェアは「資産計上せず、経費として処理する」というQ&Aを取り纏めたのである。

しかしながら、平成10年において、企業会計審議会はソフトウェアを無形固定資産として取り扱う会計基準を公表し平成11年4月以降に開始する事業年度からソフトウェアを無形固定資産として計上することとし、税務も同じように平成12年度の税制改正でこの処理を認めたことにより、これ以降「ソフトウェアは無形固定資産である」ということで企業会計での処理が行われてきたのである。

7 ソフトウェアとリース取引

ソフトウェアに資産性が認められたのであるから、ソフトウェアをファイナンス・リースにより利用する場合には、当然に「リース取引に関する会計処理について」(平成20年9月11日付け20高私参第2号文部科学省高等教育局私学部参事官通知)により資産計上が求められるし、また、リースソフトウェアに資産性がなければこのリースに係る参事官通知に基づき経費処理されることもまた当然である。

文科省通知：3会計処理

(5) なお、ソフトウェアについてファイナンス・リース取引をした場合、「リース取引に関する会計処理について」(平成20年9月11日付け20高私参第2号文部科学省高等教育局私学部参事官通知)の3(1) アからウまでに該当する場合を除き、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理を行うこととなり、その会計処理は、上記3(1)のとおり、その利用により将来の収入獲得又は支出削減が確実であると認められる場合には当該ソフトウェアの取得に要した支出に相当する額を資産として計上し、それ以外の場合には経費として処理することとなる。