

市場販売目的ソフトウェアに関する会計処理

－新しい販売形態アーリーアクセス－

12H3070 辰巳真広

はじめに

近年、コンピュータやスマートフォンの普及により、ソフトウェア市場の規模が拡大している。ソフトウェアの販売方法は、ソフトウェアを記録した CD や DVD などの記憶媒体を店頭で販売する形態から、インターネット上でのダウンロード販売に移行している。

そして、ソフトウェアは販売後も更新や修正を行いやすい特徴を持つことを利用して、新しい販売手法のアーリーアクセス（早期アクセス）が行われるようになってきている。

本稿では、こういった新たなソフトウェアの販売形態は会計処理上どういったメリット・デメリットがあるのか、現在のソフトウェアの会計基準を今後もそのまま適用できるのかをこれまでの会計基準と照らし合わせながら明らかにしていく。

ソフトウェアの定義

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等をいう。

ソフトウェア産業の発展によりソフトウェアが高度化し、ソフトウェアの制作に関するシステム設計書やマニュアルなどの書類やコンピュータの利用技術など、プログラム以外の部分に関する重要性が高まった。今日では、ソフトウェアとは純粋にプログラムだけを意味するのではなく、手順やマニュアル等を含むとされる。

ソフトウェアの分類

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、制作目的別に設定されている。したがって、購入・委託したソフトウェアを加工することにより、目的の機能を持つソフトウェアを完成させる場合、当該購入・委託に要した費用は、以下のようにそれぞれの制作目的に応じて処理することとなる。

- (1)受注製作のソフトウェア
- (2)市場販売目的のソフトウェア
- (3)自社利用目的のソフトウェア

本稿はソフトウェアの販売にかかる会計処理に関する考察を本旨とし、以降市場販売目的のソフトウェアについて論じていく。

アーリーアクセス（早期購入）の特徴

アーリーアクセスとは、製品が完成し、正式版として市場に参入する以前に、顧客が製品を購入し、使用できる販売形態のことである。開発者側は製品完成には遠い開発段階でも開発費をある程度回収できるとともに、ユーザーのフィードバックやバグ報告を得ることができる。ユーザーは、不完全なソフトウェアをわざわざ購入し、不具合の残る状態で使用することになる。しかし、メリットとしてソフトウェアが完成し、製品化した場合の価格より安く購入でき、早くソフトウェアを使用できるほか、開発に関して意見を出し、少なからず開発に携わることができる。

現行基準における制作費用の処理

研究開発費とする制作費と資産計上する制作費の区別のため、ソフトウェアの研究開発の終了時点を判断する基準が必要となる。

市場販売目的のソフトウェアの制作に係る研究開発の終了時点は、販売の意思が明らかにされた製品マスター、すなわち「最初に製品化された製品マスター」の完成時点である。この時点までの制作活動は研究開発と考えられるため、ここまでに発生した費用は研究開発費として処理する。

製品マスターまたは購入したソフトウェアの機能の改良・強化を行うための費用は、原則として資産に計上する。ただし、著しい改良と認められる場合は、著しい改良が終了するまでは新しいマスターの制作とみなされ、上記の研究開発の終了時点に達していないこととなるため、研究開発費として処理する。

現行基準における制作費用と収益の対応の問題

前述のとおり、日本の会計基準において、研究開発の終了時点は販売の意思が明らかにされた「最初に製品化された製品マスター」の完成時点となる。これ以前の費用を研究開発費として費用処理、以降の費用を資産計上としている。つまり、それまでの製品マスターの制作にかかったすべての費用に資産性を認めていないことになる。製品マスターの機能強化・バージョンアップにかかったコストだけを資産計上する。

このような基準は、保守主義の観点から好ましいと考えられる。企画、デザインといったソフトウェアの制作工程では、試行錯誤が繰り返されるため、多量の研究開発費をかけた挙句、企画倒れなどですべての費用が無駄に終わる場合もある。このような不確実性を避け、製品実現可能性が明確となる製品マスターの完成まで資産性を認めるべきではないとの考えから、すべて発生時の費用とするべきであるということの意味する。

しかし、費用収益対応の観点からは、大きなズレが発生することになる。開発モデルによっては、ソフトウェア制作費のうち、多くは「最初に製品化された製品マスター」完成時まで発生する。そうすると、売上が計上される段階では制作費の多くは費用処理されてしまっており、対応すべき売上原価は少額になってしまう。製作期間が会計期間をま

ただの場合、製作費の大部分が費用計上される期間と、売上が計上される期間がずれてしまい、費用収益の対応は崩れてしまう。

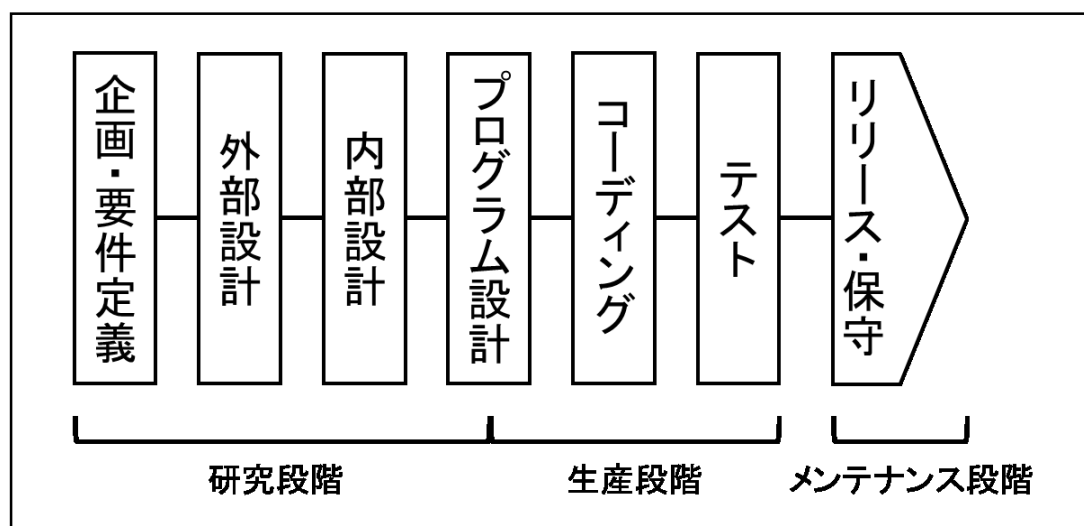
制作費用の発生工程による資産性の判断

現行基準では開発手法により制作費用の資産計上できるタイミングが異なり、偏りも生まれる。それぞれの開発手法に対して異なる基準を設けることが、論理的な会計処理のために求められる。しかし、実務上は採用している開発手法がどれに当てはまるのか曖昧な場合や、複数の開発手法を織り交ぜることがある。その場合、それぞれの開発手法に合わせた会計処理をひとつひとつ制定することは困難である。

そこで、FASBにおけるソフトウェアに係る会計基準を参考にする。作業工程を細かく検討し、工程ごとに資産性のある制作費用かどうか判断する。ソフトウェアの開発工程を研究、生産、メンテナンスの三段階に分類する。研究段階は計画段階の工程を指す。要件定義や外部設計、内部設計など、ソフトウェア開発においてどのようなものを作るかを明確化する工程のことである。生産段階は、コーディング、テストなど、ソフトウェアの機能を実装し、完成度を高めるための実際の制作活動である。メンテナンス段階はバグ取りやウィルス対策の更新など、製品化以降の機能維持活動である。

この中で、生産段階における制作費用は、資産性を認める余地があると考え。プログラム設計が研究段階か生産段階かは判断が付きにくい、研究要素が含まれる可能性があることから資産計上は難しいと考える。

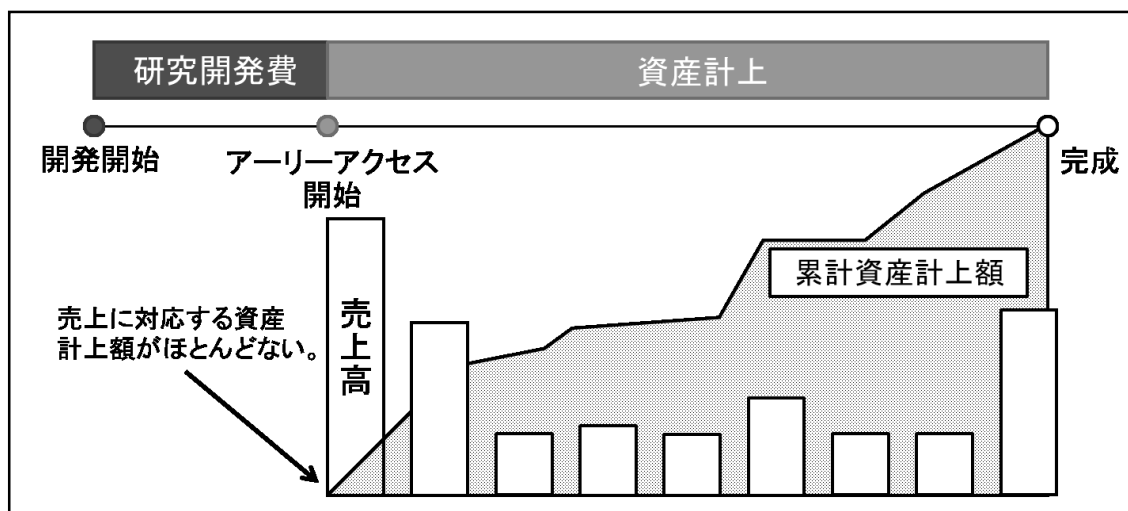
FASB No.86 では技術的実現可能性が確認できた後の製品マスター制作工程であるコーディングとテストのコストについては資産計上を認めている。



アーリーアクセスにおけるソフトウェアに関する会計基準の適用

アーリーアクセスについての処理は現行の会計基準において想定されていない。そこで、どのような会計処理が望ましいか考察する。

アーリーアクセスでよく用いられる反復型開発では、開発初期から何度もリリースを繰り返す。最初のリリースは「最初に製品化された製品マスター」完成直後になるため、販売時に資産計上できる制作費用はほとんどないことになる。



最近ではアーリーアクセスの認知度は上がっており、広告や口コミが成功すれば、最初のリリース段階で大きな売上をあげることができる。その場合、売上原価との対応に大きなズレが生じる。長期的に改良・強化を行うため、後に資産計上できる制作費用が増大しているのにもかかわらず、販売のタイミングは前倒しになっていく可能性がある。販売のタイミングと資産計上のタイミングとの乖離が進んでいる。

制作途中のソフトウェアは「ソフトウェア仮勘定」として無形固定資産に計上する。その後、完成時や事業供用時に「ソフトウェア」勘定に振り替えることとされている。しかし、制作途中の製品マスターの複製物を売却した場合について現行基準では触れられていない。勘定の性質から考えると、完成していなくても販売時点で「ソフトウェア仮勘定」を「ソフトウェア」勘定に振り替え、償却をしなければならない。完成はしていないものの、市場販売目的に制作され、事業として収益を生み出している以上、仮勘定の扱いは正しくない。販売を開始し、売上原価を算定する必要もあることから、ソフトウェアとして償却する。

償却は最初に販売を開始した時点から、見込販売数量もしくは見込販売収益にもとづいて償却を行う。販売可能な有効期間の見積りは、原則として3年以内の年数とすることとされているが、開発が続くバージョンアップしていくことを考えると、見積りの変更により伸ばすことは許容される。「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A」においても、バージョンアップによる見込販売数量（収益）の増加、残存有効期間の延長などの効果を認めている。

結論

開発手法、販売手法の多様化により、それらによる偏りが出すぎない会計基準が必要である。現行基準では、資産計上が過度に遅れる開発モデルにおいて費用収益対応の点で問題がある。また、反復型開発を基礎としたアーリーアクセスに対応できていないため、売上の計上時点が早い場合に原価計上が遅れてしまい、費用収益対応に問題が出る。FASBの考え方を踏襲し、工程ごとに制作費用を見直し、工程の性質により研究開発の終了を判断することで対応できるのではないかと考える。

また、アーリーアクセスを採用すると、ソフトウェアを製品として資産計上し始めるタイミングについて、経営者に裁量が認められる。ソフトウェアは償却を行う費用性資産でありながら、頻繁にバージョンアップを行い、資産価値が増額するので、複雑な償却の処理になると考えられる。その点について明確な処理方法を定めなければ、恣意的な操作を生む可能性がある。そのような不正を防ぐための解決策としての会計基準も考えていく必要がある。