

コンテンツ会計の前梯的考察-ゲームコンテンツ資産 の会計慣行における問題点-

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大学大学院 公開日: 2015-12-09 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 長田, 芙悠子 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/17717

コンテンツ会計の前梯的考察

——ゲームコンテンツ資産の会計慣行における問題点——

A Consideration of Previous Stage in Accounting for Content

——Problems in accounting practices of Assets for Game Content——

博士後期課程 経営学専攻 2011年度入学

長 田 芙 悠 子

OSADA Fuyuko

【論文要旨】

The purpose of this paper is to consider a previous stage in order to look ahead to a relevant state of accounting, regarding the content industry as which standards of accounting isn't set yet. At first I narrow the range to game software (industry), and further limited to do accounting of assets, to investigate and analyze its accounting practices, for what accounting in accounting practice is being performed. As a result, if the game software is treated as content, it are treated as inventory or expense as incurred or slightly intangible assets. On the other hand, if it is treated as software, it is intangible assets, often are combined treatment considerable degree amount of expense as incurred. In this way it can confirm that a variety of accounting is in standing side by side state through the investigation into accounting practices case. And I derive that it is important to be a unified asset recognition, rather than significantly disproportionate provisions, such as accounting standards for software.

- 【キーワード】
- ・ コンテンツ産業 (Contents Industry)
 - ・ ゲームソフト (Game Software)
 - ・ 知的財産 (Intellectual property)
 - ・ ソフトウェア会計基準 (Accounting Standards for Software)
 - ・ 会計慣行 (Accounting practices)

I はじめに

コンテンツ産業は、2000年前後以降、大凡12～13兆円規模の産業となっている。ところが、これだけの規模の産業となっているにも関わらず、コンテンツに係る纏まった会計基準は未だに設定されていない。従って、部分的に棚卸資産の会計基準に準拠することもあるが、全般的には業界の会計慣行に委ねられており、不統一あるいは処理結果が相当異なる会計実務が行われている状態が続いている。「知財立国」が国策となり、その基本法規として知的財産基本法が2002年に制定され、更にはコンテンツ促進法が2004年に制定された。コンテンツ促進法は、コンテンツ産業の発展を推進させることが立法趣旨であるが、そのためには国策として基盤整備が欠かせないはずである。コンテンツ会計基準の設定が喫緊の必要事項ではないだろうか。

コンテンツが密接に関わりのあるのは、言うまでもなく、ソフトウェアである。そのソフトウェア会計基準では、コンテンツを次のように取り扱っている。「コンテンツは、ソフトウェアとは別個のものとして取り扱い、本報告におけるソフトウェアには含めない。/ただし、ソフトウェアとコンテンツが経済的・機能的に一体不可分と認められるような場合には、両者を一体として取り扱うことができる」（実務指針7）。つまり、「一体不可分」の場合には、コンテンツを含めソフトウェアとしてソフトウェア会計基準の規定を適用できるが、「別個」の場合には、コンテンツは適用外とし、関与しない、ということである。そして、後続すべきコンテンツ会計基準が設定されることはなく、今日に到っている。そのため、「一体不可分」でソフトウェアとして取り扱う場合は、ソフトウェア会計基準に準拠し、「別個」ないし「一体不可分」だがコンテンツとして取り扱う場合は、種々の基準に部分的に準拠した会計慣行により、異なる会計処理を行うという状態にある。

このような事態に対し、コンテンツ産業の発展のためにも、あるいは国際市場に積極的に進出していくためにも、基盤整備の一環として、法整備と併せて、コンテンツ会計基準の設定が欠かせないのではないだろうか。但し、コンテンツ産業は、映画・音楽・出版・ゲーム等の相当に性格の異なる業界・業種の集合である。それらは、異なった歴史的経緯を有し、業界慣行等も大きく異なるので、そうした事情を踏まえなければならない。もう1つ留意すべきことは、コンテンツはコンテンツ産業の生産・流通・販売に限定されるものではなく、もっと広範囲に周辺ないし裾野を持っており、それらをも視野に入れる必要があるということである。

以上のことから、コンテンツ（産業）は複雑多岐に亘る分野であり、会計的にも多くの事項を包含しているので、単独の個別論文で一挙に全般を取り扱うことはできない。そこで、本稿では、ゲームソフト（産業）に絞り込み、且つ資産の取り扱いを主題的に考察することに範囲を限定する。これまでソフトウェア会計を主題として継続的に研究してきた筆者にとっては、コンテンツ（産業）の中でもゲームソフト（産業）は最も近接的な分野であり、ソフトウェア会計基準とも大いに関連しているので、研究分野の拡張としてスムーズに取り組める。また、資産の取り扱いを主題とするのは、収益認識と共に、最も主要な会計的事項だからである。特に知的財産（無形資産）としての

資産性の問題は、知的財産権の諸法規とも密接に絡み、最重要の問題と言っても良いことである。

そして、ゲームコンテンツ資産に関する業界の会計慣行を取り上げ、また密接に関連するソフトウェア会計基準を絡めて、それらに内在する諸問題を浮き彫りにすることを通じて、望まれるコンテンツ会計の在り様を展望する。このことが、コンテンツ会計基準設定に向けて、必要不可欠な予備的作業の1つであると考えている。

本稿の構成は、第1に、コンテンツ産業を簡潔に概観する。まずはコンテンツの定義を確認し、次に2000年以降のコンテンツ産業全般の産業規模あるいはその推移をトレースし、続いてゲームソフト（産業）の市場動向を捉える。第2に、ゲームコンテンツ資産の会計慣行を主題的に取り上げる。まずはコンテンツの資産認識を確認し、次にゲームコンテンツの資産計上の会計慣行を、勘定科目並びに計上のタイミング（範囲）に関して探索する。続いてゲームコンテンツ資産の費用化に関する会計慣行を探索する。それらはいずれも監査法人による「実務書」を参照し整理することにする。第3に、ゲームソフト会社の有価証券報告書を調査し、会計実務として実際にどのような資産に係る会計処理を行っているかを検証する。その両者を通じて、会計慣行の問題点を浮き彫りにし、その上で実態に適合し且つ合理性のある会計処理の在り様を考察する。

なお、予め断っておくが、会計の学術論文で監査法人の「実務書」を参照することは忌避されるかもしれないが、纏まった会計基準がないことと、また監査法人の「実務書」は一般的には会計基準等の「忠実な」実務的解説に終始するものであるが、コンテンツ会計に関しては会計慣行を取り扱っていることから、評価的な記述が少なくないし、更には会計処理に関する提言すら行っている¹。そのような性格・姿勢は研究的と言っても差支えないものであり、数少ない「先行研究」に位置付けられるものとして取り上げる次第である²。

II コンテンツ全般並びにゲームコンテンツの概観

1 コンテンツの定義

会計分野でコンテンツと言え、何よりもまずソフトウェア会計基準におけるコンテンツの規定を想起することになるが（前掲、実務指針7）、ここではもっと広く一般的なコンテンツの在り様を捉えることから始めたい。2004（平成16）年6月4日に施行された「コンテンツの創造、保護及び活用の促進に関する法律」（以下、コンテンツ促進法、と略称）におけるコンテンツの定義は、次の通りである。「この法律において「コンテンツ」とは、映画、音楽、演劇、文芸、写真、漫画、

¹ 例えば、あずさ監査法人編（2006）における「映画製作費の会計処理についての提言」（P.153-154）、他にもそう明言はしなくとも、内容的には同様の記述は少なくない。

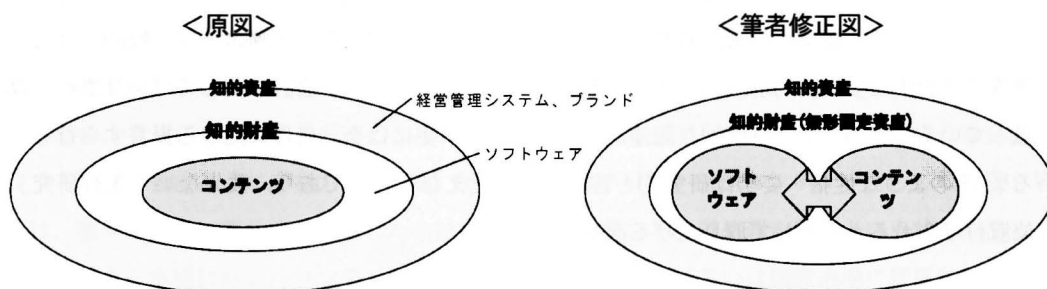
² コンテンツ会計に関する研究としては、高橋泰代「コンテンツビジネスにおけるわが国会計基準の課題」、『国際研究論叢』20巻2号（P.1-12）大阪国際大学2007年がコンテンツ産業全般を取り上げている。また、学位論文として、田中康之「コンテンツの資産評価手法の研究：映像を構成する評価要素の抽出と不確実性モデルの評価方法」東京大学（127373号）2011年が「映像」を主題としているが、本稿の主題と直接関わる内容のものではないので、具体的に取り上げることはしなかった。

アニメーション、コンピュータゲームその他の文字、図形、色彩、音声、動作若しくは映像若しくはこれらを組み合わせたもの又はこれらに係る情報を電子計算機を介して提供するためのプログラム（電子計算機に対する指令であって、一の結果を得ることができるように組み合わせたものをいう。）であって、人間の創造的活動により生み出されるものをいう」（第2条）³。

デジタルコンテンツ産業の業界団体と言える一般財団法人デジタルコンテンツ協会は、2001年から『デジタルコンテンツ白書』を発行しているが、その2014年版ではコンテンツを次のように定義している。「コンテンツ」は、動画・静止画・音声・文字・プログラムなどによって構成され、あらゆる流通メディアで提供される“情報の中身”を指す。具体的には映画・アニメ・音楽・ゲーム・書籍などがそれにあたる。また、その中で消費者に届けられる時点でデジタル形式となっているものを「デジタルコンテンツ」と定義した⁴、としている。

両者を比較すると、コンテンツ促進法の定義は、「演劇」をも包含し範囲が広いようでもあるが、コンテンツとデジタルコンテンツを明快に区別しておらず、更にコンテンツの中にソフトウェア（プログラム）が含まれているかのようにも解せるのであり、やや不鮮明な定義と言える。

図表1 会計上のコンテンツの位置付け



（出典：左図中央青山監査法人編（2002）P.11，右図筆者作成）

それとも関連するが、中央青山監査法人は、「会計上のコンテンツの位置付け」を図表1左図のように図示している。ミスリードされる恐れがあるので、取り上げる。知的資産のうち、「法律により保護されたもの」⁵が知的財産という包含関係は良いとしても、コンテンツをソフトウェアに包含される部分集合として位置付けているのは不適切である。もしそうならば、ソフトウェア会計基準の適用範囲内ということになるが、ソフトウェアと「別個」の場合等には適用外なのである。

³ 角田政芳編（2015）P.254

⁴ 経済産業省商務情報政策局監修（2014）P.20。なお、ここで意味していることは、例えば電子書籍はデジタルコンテンツだが、（一般的な）書籍はコンテンツではあるが、デジタルコンテンツではない、ということである。

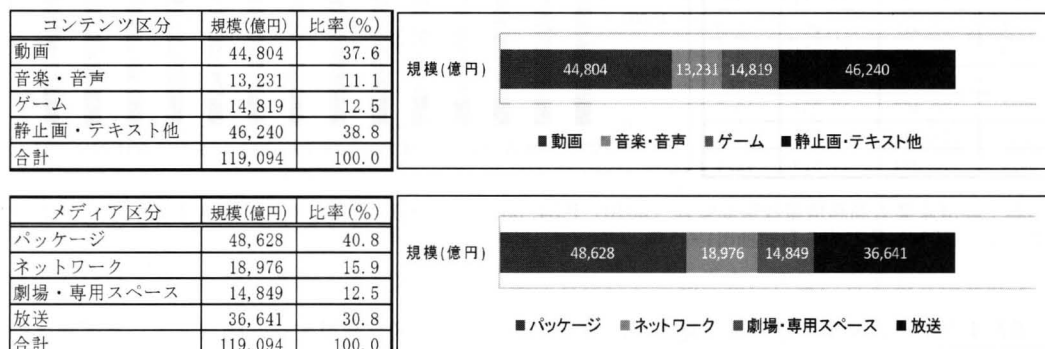
⁵ 中央青山監査法人編（2002）P.10。なお、コンテンツ産業と知的財産権は密接に関連するが、映画・音楽・放送・出版等と比べると、ゲームソフト（産業）は比較的關係が少なく、後続の行論で権利問題を取り扱うことはないので、この概観において権利や関連法規は取り上げないことにする。

従って、図表1右図のように、ソフトウェアとコンテンツとは密接に関連しながらも、やはり別の集合として位置付けなければならない。密接な関連を矢印で図示したが、あるいは一部を共通集合として重なり合うようにしても良いが、いずれにしてもソフトウェアとコンテンツという包含関係と捉えるのは誤りである。このように未だ流動的で、変化も目覚ましい分野であるため、「確立された」定義と言えるものはないが⁶、上記に挙示した定義で、大凡の内容は了解可能であろう。

2 コンテンツ産業の概観

コンテンツ産業の市場規模は、『デジタルコンテンツ白書2014』によると、2013年では総額11兆9,094億円である⁷。コンテンツ別またはメディア別の内訳は、図表2の通りである。そして、これらのうち、デジタルコンテンツの市場規模は、総額7兆6,589億円であり、コンテンツ市場の64.3%を占めている⁸。各コンテンツにおけるデジタルコンテンツの割合を示すデジタル化率をみると（図表化していないが）、コンテンツ別では、ゲーム100%、動画96.7%、音楽・音声71.0%、静止画・テキスト他19.5%であり、メディア別では、ネットワーク100%、放送96.3%、劇場・専用スペース73.6%、パッケージ23.5%である⁹。いずれも、紙の書籍・雑誌・新聞等がデジタル化率を抑制していると言える。

図表2 コンテンツ産業の市場規模（2013年）



（出典：経済産業省商務情報政策局監修（2014）P.21から数値抽出）¹⁰

コンテンツ産業は、これまで各々固有の異なった「中身」を取り扱っており、異質な各業界であったものが、コンテンツとしてデジタル化によって大きく共通性を増したのである。また、メディアとしてネットワーク・通信によって関連性を増したのである。具体的には、例えば「ワンソース

⁶ 岸川善光編著（2010）P.3-5でも、定義を模索している。

⁷ 経済産業省商務情報政策局監修（2014）P.21

⁸ 同書 P.29

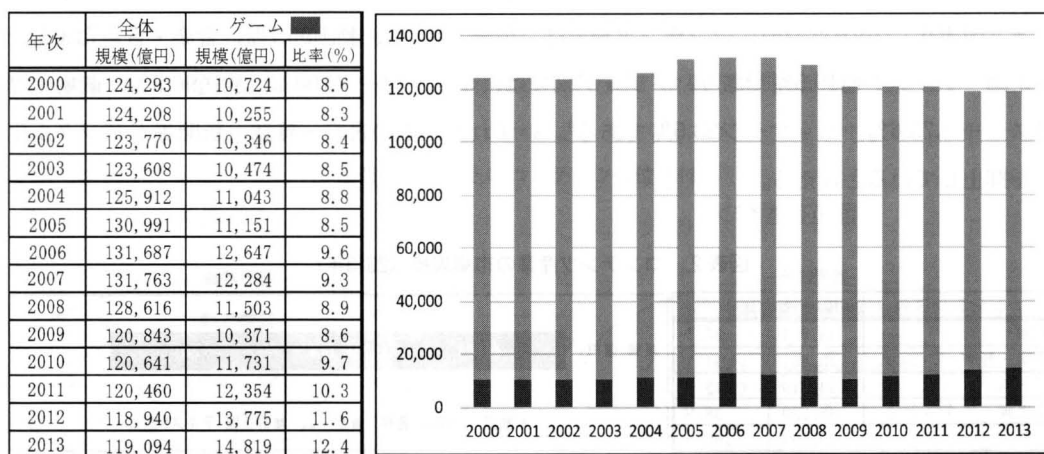
⁹ 同書 P.29

¹⁰ コンテンツ別の比率の合計が99.9%だったので、比率の小数第2位以下が最も大きい「ゲーム」の比率を12.4%→12.5%に改め、合計が100.0%になるように改変した。

・マルチユース」という二次利用が、映画を劇場公開→DVD（ブルーレイ）販売→テレビ放映→ネット配信という連鎖的なビジネスを成立させ、各メディアを横断するようになったのである。

図表3の通り、2000年以降の産業規模の推移を見ると、途中までは概ね増大傾向にあったが、リーマン・ショックによる不況で急激に落ち込み、回復が足踏み状態の中で東日本大震災により再度小幅に落ち込んだまま、2000年代初の水準まで回復していない状態にあると言える。2000年前後には、21世紀の主要産業の1つと期待され、数十兆円規模を見込まれていたことからすれば¹¹、「苦戦」していると言わざるを得ない。それに対して、ゲーム産業は年毎の変動があり、やはりリーマン・ショックによる落ち込みはあったが、趨勢的には増大傾向にあり、特に近年の増加が目覚ましく、2000年代初の水準を遥かに上回る成長を示している。

図表3 コンテンツ産業規模の経年的推移（2000～2013年）



(出典：経済産業省商務情報政策局監修（2010）P.34, 38, 同（2011）P.22, 同（2012）P.22, 同（2013）P.31, 同（2014）P.21から数値抽出）¹²

図表4のゲーム産業の分野別で見ると、パッケージソフト（家庭用ゲーム機ソフト）とアーケードゲーム（ゲームセンター等のゲーム）が2004年から暫くは圧倒的規模を占めていたが、いずれも減少傾向が顕著であり、それに対して2004年から暫くはマイナーであったオンラインゲーム（PC・スマートフォン向けゲーム）とフィーチャーフォン向けゲーム（スマートフォンを除く携帯電話ゲーム）が次第に増大してきている。フィーチャーフォン向けゲームは「2012年はコンプガチャに対する規制前の売上が含まれていたため、1割減に踏みとどまったが、2013年はその影響も

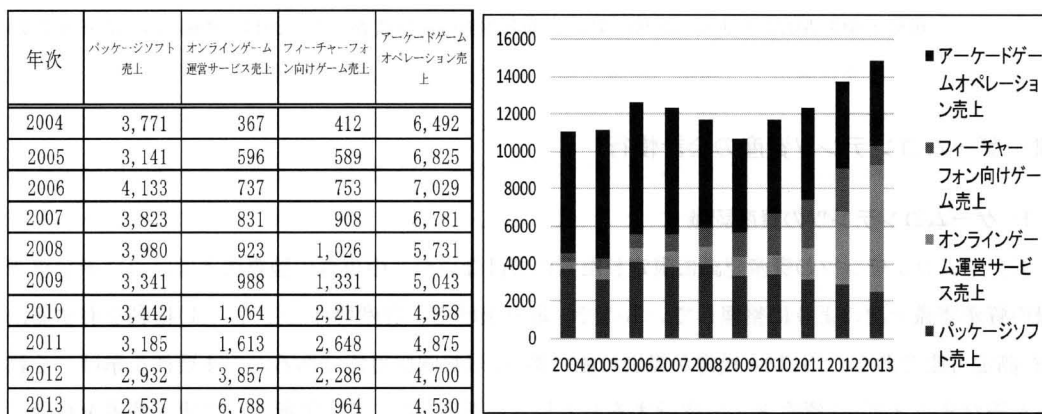
¹¹ コンテンツビジネス調査研究会（2008）P.14等。

¹² 経済産業省商務情報政策局監修（2010）において、『『デジタルコンテンツ白書』が発刊されてから10年になる。発刊10周年にあたり10年間のデータを整理し、コンテンツ産業のこの10年を整理してみた。整理にあたっては最新の推計方法を2000年に遡って適用し、2000年から2009年の10年間を同じ基準で見られるように注意した』、そして「この機会に統計としての精度を上げるために推計方法の見直しも行った」（P.34）とのことなので、2000年～2008年に関しては、各年版ではなく、2010年版の数値を採用した。

あり、大きく減少した」¹³、とのことである。

なお、留意しておく必要があるのは、コンテンツ産業には包含されていないが、コンテンツ産業の周辺ないし傍系として、相当量のコンテンツが制作され、利用されていることである。例えば、営業品目ではない、企業の Web サイトのコンテンツ等である。推計値が得られないため、どれほどの規模を擁しているか不明であるが、相当な量であろう。コンテンツ産業の会計に限定するのではなく、コンテンツ会計を考究しようとするならば、視野に入れておく必要があるであろう。

図表 4 ゲーム産業の分野別規模の経年的推移（2004～2013年）



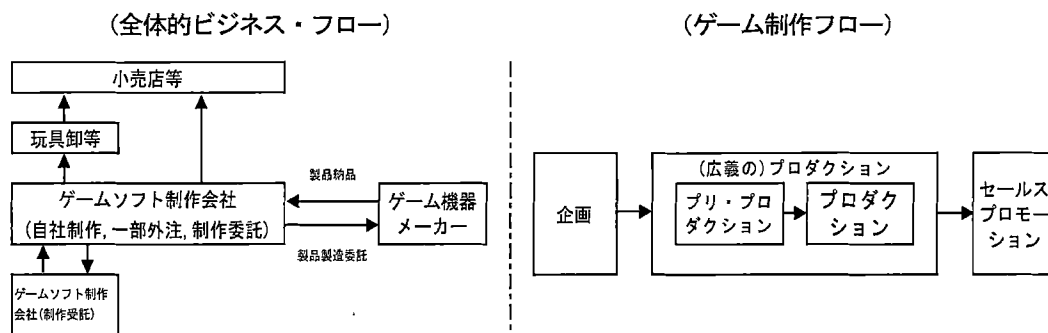
（出典：経済産業省商務情報政策局監修（2014）P.36-37から数値抽出）

概観の最後に、ゲーム産業のビジネス・フローを取り上げる。図表 5 の左図である全体的なビジネス・フローに関して、補足すると、オンラインゲームの場合は制作会社又はプロバイダーのサーバ及びネットワークを介して消費者と直結している。また、ゲームによっては、制作受託のゲームソフト制作会社以外に、アニメーション制作会社、ゲーム作家、声優、音楽家等に委託することもある。小売店や卸も多様化している。右図であるゲーム制作フローは、ソフトウェアの制作と類同的であるが、プリ・プロダクションをフェーズ（工程）分割しない場合もある。プロジェクト・マネージャーやリーダー、あるいは SE ではなく、プロデューサー、ディレクター、デザイナーという職種の呼称はゲーム産業特有のもので、むしろ映画等に似ている¹⁴。

¹³ 経済産業省商務情報政策局監修（2014）P.23。なお、推計資料の事情で2004年以降の揭示としている。

¹⁴ 新日本有限責任監査法人（2011）P.94-95、中央青山監査法人（2005）P.94

図表5 ゲーム産業のビジネス・フロー



(出典：中央青山監査法人 (2005) P.92, 新日本有限責任監査法人 (2011) P.94-95一部筆者改変)

Ⅲ ゲームコンテンツ資産の会計慣行

1 ゲームコンテンツの資産認識

①ゲームコンテンツの資産認識に限定したものではないが、中央青山監査法人は、コンテンツ一般の資産認識を次のように整理しているため、取り上げる。資産要件として、(1)権利を有する、(2)測定可能である、(3)収入獲得が識別可能である、(4)回収可能である、の4要件を挙げ、それらを満たすことで、「資産として認識する」としている¹⁵。そして、例示として放送番組を挙げ、(1)著作隣接権、(2)原価測定可能、(3)広告収入、(4)回収可能範囲での資産計上により、「放送番組は会計上、資産として認識するコンテンツといえます」¹⁶、とする。ところが、「企業が会社紹介を行っているホームページ」は、(1)と(2)の要件は満たすが、「企業の広告宣伝活動として作成されており、収入獲得はなく、また作成コストの回収可能性はないため」、(3)と(4)の要件を満たしていないので、「会計上、資産として認識できません」、としている。コンテンツ産業、つまりコンテンツをビジネス(営業品目)とする場合に、妥当な資産認識と看做し得るが、ゲームコンテンツの資産認識とするには問題がある。

ゲームコンテンツの中には現行のソフトウェア会計基準の適用対象となるものがあるが、その適用対象のコンテンツと適用対象外のコンテンツとで不整合な取り扱いとなることである。ソフトウェアと一体不可分で、ソフトウェア会計基準における自社利用のソフトウェアに該当する場合(オンラインゲーム等)、「将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合」(四3)という要件により、資産性が認められるのである(「収入獲得」と同等ではない)。それ故、ゲームコンテンツがソフトウェアより局所的な要件ないしハードルの高い要件としなければならない合理性はないであろう。また、ゲームコンテンツは知的財産として知的財産権で保護される可能性が高いが、権利に関しても流動的であり、「権利を有する」ことを資産の必須要件とすることは、やはり

¹⁵ 中央青山監査法人編 (2002) P.12 (本文の項番の都合で引用文中の①…を(1)…に改変、以下同様)。

¹⁶ 同書 P.13

不均衡に資産性を狭めることになる要件であり、不適切と言わざるを得ない。

②それ故、あずさ監査法人が挙げている要件（これもコンテンツ一般のものだが）、(1)支配、(2)測定可能性、(3)経済的便益、(4)回収可能性（資産計上できるのは、見込まれるキャッシュ・フローが上限、という意味）が¹⁷、先行のソフトウェア会計基準との整合性ないし均衡という観点からも、ゲームコンテンツの資産要件として妥当である。

2 ゲームコンテンツの資産計上——勘定科目、計上のタイミング（範囲）

①中央青山監査法人は、「コンピュータプログラム部分をソフトウェアと称し、プログラム以外の部分をゲーム用コンテンツと称し、両者を総称としてゲームソフトと称して説明をしていきます」¹⁸とした上で、「ソフトウェア」はソフトウェア会計基準に準拠して市場販売目的のソフトウェアとして会計処理することになるが、「ゲーム用コンテンツ」に関してはその「実務指針は特に処理方法を規定せずに実務上の会計慣行に任せること」¹⁹になっている。しかし、両者は「密接に関連するもの」なので、「ソフトウェアとゲーム用コンテンツについて仮に別個に原価計算や原価管理を行ったとしても企業会計上の資産計上の範囲や費用化の方法については、ソフトウェアと同じ処理を行う方がよいと思われます」²⁰、と指摘する。そして、その意見に沿った会計処理の説明を行っているが²¹、「ゲーム用コンテンツ」に係る「実務上の会計慣行」は具体的に挙げていない。

②あずさ監査法人は、ゲームソフトに関連する会計基準はソフトウェア会計基準しかないが、それが求めるソフトウェア制作活動とコンテンツ制作活動を「区分把握することは実務上困難である」²²と指摘する。また、「一体不可分」の場合は「その主要な性格がソフトウェアかコンテンツかを判断してどちらかにみなして会計処理する」（実務指針30）ことになるので、「ゲームソフトをソフトウェアとしてとらえるか、コンテンツとしてとらえるかで、ゲームソフト会社が採用する会計処理はまったく異なることになる」という問題が生じることを指摘する。それへの対処の「考え方の一例としては、ゲーム性の表現のために高度な技術水準やプログラミング技術が要求されるようなゲームについてはソフトウェアとして処理し、ゲームとしての面白さが技術よりはストーリーやキャラクターなどのアイディアにあるようなゲームはコンテンツとして処理することが考えられる」とする。そして、「実務上は、発生時に発生費用全額を費用計上する方法、個別原価計算により貸借対照表に計上する方法、両者を折衷した方法の3つが考えられる」が、折衷した方法（区

¹⁷ あずさ監査法人編（2006）P.50

¹⁸ 中央青山監査法人編（2002）P.135。妥当な呼称であるが、コンテンツを強調したい場合には（見出し等で）、敢えて全体をゲームコンテンツと称呼する。

¹⁹ 同書P.136。なお、同様の記述は、あずさ監査法人編（2006）P.237、新日本有限責任監査法人編（2011）P.101、トーマツ・TMT インダストリーグループ（2013）P.146でもなされている。

²⁰ 同書P.136

²¹ 同書P.137-139

²² あずさ監査法人編（2006）P.239（同項内の引用は同頁）。

分処理)は「実際の運用は難しい方法と思われる」ので、2つのいずれかの会計処理が実務的であるとする。

ゲームソフトの制作費をソフトウェア制作費として捉える場合は、ソフトウェア会計基準に準拠し、「製品マスター完成までに発生した費用については、研究開発活動として原価または販売費及び一般管理費で期間費用処理するという方法」を採用する。そして、「製品マスター完成後の制作に関する費用は無形固定資産として計上されるものと考えられる。しかし、製品マスター完成後に発生する費用はそれまでに発生する費用に比してきわめて少額になるものと考えられる。実際、有価証券報告書の例としても、製品マスター完成後に発生した費用に関して明示的に無形固定資産の科目として別掲しているケースは見受けられなかった」とする²³。

ゲームソフトの制作費をコンテンツ制作費として捉える場合は、「個別原価計算により、人件費や経費などの発生費用を各ゲームソフト作品に集計し、貸借対照表に資産計上する方法」を採用する。その場合、(発売前には)「貸借対照表上流動資産のたな卸資産として処理する」が、「実際のゲームソフト会社では「仕掛品」「コンテンツ制作」「ゲームソフト仕掛品」勘定などで計上しているケースが多いようである」とする²⁴。

③新日本有限責任監査法人は、「会計慣行で認められる範囲内において、各企業によりさまざまな処理が行われているのが現状です」²⁵とした上で、3つの会計処理にケース分けし整理している。(1)棚卸資産として計上するケース、(2)無形資産(ソフトウェア)として計上するケース、(3)無形資産(コンテンツ)として計上するケースの3ケースである。(1)棚卸資産として計上するケースに関しては、その「実務は、多くの会社で行われていると考えられます」とする。(2)無形資産(ソフトウェア)として計上するケースに関しては、「ゲーム制作費を無形資産として計上する実務も見受けられます」とする。そして、収益を獲得する方法として、「パッケージに複写して販売する方法」は市場販売目的のソフトウェアに相当し、「開発したゲームを自社で運営し、これをユーザーが利用することで収益を獲得する方法」による、「ゲームセンターやインターネットサイトを通じたオンラインゲームにおけるゲームソフト」は自社利用のソフトウェアに相当するとしている。(3)無形資産(コンテンツ)として計上するケースに関しては、「ゲーム制作費の主要な性格をコンテンツ、すなわち、ゲームの情報の内容そのものであるとみなした場合には、無形資産(ソフトウェア)ではなく、無形資産(コンテンツ)として計上することになります。コンテンツについては、「研究開発費等に係る会計基準」の対象外であるため、無形資産(コンテンツ)として処理する場合には、事実上、資産計上の範囲や費用化等の処理において、複数の処理が公正な会計慣行として認められており、各企業によりさまざまな処理が行われているのが現状です」とする。あずさ監査法人がコンテンツとして取り扱う場合には資産としては棚卸資産とするだけと

²³ 同書 P.240, 245

²⁴ 同書 P.240, 245

²⁵ 新日本有限責任監査法人編(2011) P.101-102(同項内の引用は全て同頁)。

しているのに対して、コンテンツでも無形固定資産とすることが認められているとするのは異なった実務把握である。

(2)無形資産（ソフトウェア）として計上するケースの場合、パッケージのゲームソフトの場合は市場販売目的のソフトウェアとして扱うので、「資産計上のタイミングは、ゲームソフトの開発でいう「プロダクション」のほとんど最終段階になり、「資産計上される制作費は、総製作費のうちのごく一部のみとなる」ので、「パッケージのゲームソフトを「ソフトウェア」として取り扱っているケースはあまりないと思われます」、とする。オンラインゲームの場合は自社利用のソフトウェアとして扱うので、「将来の収益獲得が確実と認められるようになった時点以降に発生した制作費が資産計上されることになる」。「同じゲームソフトでも、パッケージ製品として展開するか、オンラインゲームとして展開するかによって、資産計上される制作費の金額が異なってしまう」と指摘する²⁶。

(3)無形資産（コンテンツ）として計上するケースの場合、「資産計上のタイミングについては、日本においては特段明文の規定はありません。実務上は、(略)2つのタイミングのいずれかの時点で制作費に資産性を認め、資産計上されるケースが多いと考えられます」、とする。パターン1は「社内手続上、企画完了時点において実質的にゲーム制作（プロダクション）が確定しているような場合」であり、計上のタイミングは企画完了時点（プリ・プロダクション開始時点）である。パターン2は「企画完了時点ではまだゲームを制作するか否かが不確実であるような場合」であり、計上のタイミングは「プリ・プロダクションが完了しゲーム制作（プロダクション）が開始した時点」である²⁷。

④トーマツ・TMT インダストリーグループは、ソフトウェアの性質を重視した場合はソフトウェア会計基準における市場販売目的のソフトウェアに準じた会計処理をし、コンテンツの性質を重視した場合は「企画案承認後の一定時点以後の制作原価を棚卸資産として資産計上する」、と

²⁶ 同書 P.108-109。なお、有限責任あずさ監査法人編（2010）は、あずさ監査法人編（2006）と実質的には同一内容なので項立てして取り上げないが、全く同様の指摘をしている。「各社の有価証券報告書によれば、オンラインコンテンツについては無形固定資産に計上されている事例がある。しかしながら、製品マスターの制作原価はそれまでに発生する金額に比べて一般に大きな金額にならないため、有価証券報告書上で製品マスターの制作原価として明示的に無形固定資産に計上している事例は多くみられない」（P.214。後半はあずさ監査法人編（2006）で指摘済み）。パッケージとオンラインゲームで、このような相違が生じていることは、ソフトウェア会計基準の不均衡な規定に起因したものであり、それがゲームコンテンツにも作用・波及しているということで、注目しておきたい。

²⁷ 同書 P.109-110。同書では「ゲームソフト開発のプロセス例」を、企画→プリ・プロダクション→プロダクション→セールスプロモーションとしており、プリ・プロダクションは企画とプロダクションの中間プロセスである（P.95）。なお、「ケースとしてはあまりないと思いますが、企画に着手した時点から制作費の資産計上を開始するケースも見受けられます」とし、例として「シリーズもののゲームタイトルであって、企画段階から続編が制作されることが事実上確定していたり、実質的にゲーム開発における重要な技術的リスクが存在しない等の事情で、製品完成、販売の不確実性が存在しないような場合に限定されると考えられます」とする（P.110）。

する²⁸。

3 ゲームコンテンツ資産の費用化

①中央青山監査法人は、ゲームソフトを市場販売目的のソフトウェアとして無形固定資産に計上した場合の費用化しか取り上げていないが、見込販売数量又は収益に基づくいずれの方法によるかに関しては（実務指針42）、「ゲームソフトは一般的にリリースとともに販売価格が下落する傾向にあるため、減価償却は将来の見込み販売額を基準として行うべきでしょう」とする²⁹。

②あずさ監査法人は、「ソフトウェアの制作費については（略）発生時に費用処理している」とし、資産の費用化に関しては資産計上したコンテンツ制作費の費用化だけを取り上げている。ゲームソフトは短命なので、「売上計上時つまり出荷時にコンテンツ制作費の全額を売上原価として費用化する方法が考えられる」とする。「翌月からは売上だけが計上され、対応する原価は計上されない」という、「費用と収益が対応しない結果となりうるというデメリットがある」が、「ゲームソフトの販売予測が非常に困難であるという点から（略）会計的にマーケットリスクに対する保守的な方法として望ましいと考えられる」とする。但し、比較的長命の業務用ゲームで、「販売総数を合理的に見積ることができる場合には、販売総数のうち実際販売数の占める割合にもとづいてコンテンツ制作費を費用化する方法がある」とする³⁰。

③有限責任あずさ監査法人は、資産計上されたゲームソフト制作原価の費用化に関して、②の取扱いを(1)販売時全額費用処理と(2)見込販売数量に基づく償却処理とした上で、もう1つ、(3)ライフサイクルに基づく期間償却処理を挙げている。「この会計処理は、ユーザーによるゲームソフトの使用期間を予測し、その使用期間をゲームソフトのライフサイクルであるとみなしてゲームソフト制作原価を償却する方法である。定額課金システムを採用するオンラインゲームのように、定期的に定額の収益が認識されるゲームソフトへの適用が考えられる」とする。「この処理方法の特徴も、売上と売上原価に対応が図られることである。しかしながら、使用期間の予測が必ずしも容易でなく、恣意性の介入がみられる場合もある」とする³¹。

④新日本有限責任監査法人は、「資産計上されたゲーム制作費の費用化の方法については、特段明文化された会計基準がないため、会計実務上、複数の処理が認められている状況です」とした上で、「実務上見受けられる処理」を次の3ないし5通りに「整理」している、(1)発売時に一括して費用化する方法、(2)見積販売数量（収益）に基づき費用化する方法、(3)見込販売期間にわたり定額で償却する方法、(4)「ソフトウェア」として減価償却する方法、そのうち、(i)市場販売目的のソフトウェアとして減価償却する方法、(ii)自社利用のソフトウェアとして減価償却する

²⁸ トーマツ・TMT インダストリーグループ（2013）P.143-144

²⁹ 中央青山監査法人編（2002）P.141

³⁰ あずさ監査法人編（2006）P.242-243

³¹ 有限責任あずさ監査法人編（2010）P.212-213

方法³²。

(1)発売時に一括して費用化する方法は、短命のゲームソフトで採用されており、比較的長命のオンラインゲームでは採用が多くないとしており、②あずさ監査法人の説明と同様である。なお、「初回出荷量を総販売数量とみなして費用化する方法を採っているゲームソフト会社もありますが、計算結果としては、発売時に一括して費用化する方法と同じ結果になります」とも補足している。しかし、「みなし」と販売実績が大きく異なった場合には「同じ結果」と言って済ませられないであろう。(2)見積販売数量(収益)に基づき費用化する方法は、「将来の総販売数量(収益)を客観的に見積もることが困難であるため、実務上、この方法が採られているケースは少ないと考えられます」とする。(3)見込販売期間にわたり定額で償却する方法は、「販売可能期間が相対的に長期であるオンラインゲームについては、この方法を採っているケースが比較的多く見られます」とする。(4)「ソフトウェア」として減価償却する方法は、(i)家庭用ゲームソフトを市場販売目的のソフトウェアとして減価償却する場合、見積販売数量(または収益)に基づくことになる(基準四5、実務指針18, 42)。(2)と基本的に同じ結果になるが、ソフトウェアとして償却する場合はソフトウェア会計基準の減価償却の規定(「残存有効期間に基づく均等配分額を下回る場合には、均等配分額をもって当期の減価償却費とする」(基準四5、実務指針18, 42))を適用する点が(2)の処理と異なる、とする。(ii)オンラインゲームを自社利用のソフトウェアとして減価償却する場合、一般的には定額法による償却が合理的だが(実務指針21, 45)、「サービス提供のために用いるソフトウェアであり、将来の獲得収益を見積もることができる場合には、見込販売収益に基づく減価償却を行うことも合理的と考えられます」とする。そして、定額法により減価償却を行う場合は③と同じ結果になり、見込販売収益に基づく減価償却を行う場合は②と同じ結果になることになる、とする。

⑤トーマツ・TMT インダストリーグループは、ゲーム制作費の費用化(費用配分)について、(1)ソフトウェアととらえる立場、そのうち(a)市場販売目的のソフトウェアの会計処理、(b)自社利用目的のソフトウェアの会計処理、(2)コンテンツととらえる立場に分けて整理している³³。(1)(a)は、家庭用ゲームソフトや携帯配信のダウンロードタイプのゲーム等が該当するとし、見込販売数量(金額)に基づく償却とする。(1)(b)は、オンラインゲームが該当し、一般的には定額法が多い、とする。(2)は、「実際には、(略)市場販売目的のソフトウェア、自社利用のソフトウェアに準じて会計処理をする場合が多くなっています」とする。但し、「資産計上科目は、棚卸資産として「コンテンツ勘定」、「ゲーム制作勘定」等で表示されている例が多いようです」としており、無形固定資産とは異なるので、例え費用化の「方法」が類似的であっても、性格は異なるとしなければならぬ(それは④新日本有限責任監査法人の説明にも当て嵌まる)。

³² 新日本有限責任監査法人編(2011)P.116-118(④の引用は全て同頁)。

³³ トーマツ・TMT インダストリーグループ(2013)P.145-146(⑤の引用は全て同頁)。

図表6 ゲームソフト制作費の会計処理（資産の取扱い）

取扱対象	形態	適用基準等	適用分類	勘定科目	計上のタイミング	資産の費用化
ソフトウェアとして扱う	パッケージ	ソフトウェア会計基準	市場販売目的	研究開発費(全額)	開発完了時点	
				研究開発費(大半)	最初のマスター完成時点	
	無形固定資産(少額)		最初のマスター完成後	減価償却(3年)		
	自社利用		無形固定資産	開発開始時点	減価償却(5年)	
コンテンツとして扱う	オンライン	会計慣行		棚卸資産	企画完了又は開発開始時点	一括費用化/見積販売数量(収益)に基づく費用化/定額償却
			無形固定資産	企画完了又は開発開始時点		

(出典：中央青山監査法人編(2002) P. 135-139, あずさ監査法人編(2006) P. 236-245, 有限責任あずさ監査法人編(2010) P. 207-214, 新日本有限責任監査法人編著(2011) P. 98-115, トーマツ・TMT インダストリーグループ(2013) P. 141-144から内容を抽出, 表化筆者)

以上のことを纏めると、図表6のようになる。これらは、ソフトウェアとコンテンツを「別個」に取り扱う場合でも、「一体不可分」だが、それをソフトウェア又はコンテンツとして取り扱う場合でも、全く同じである。ソフトウェアとして取り扱う場合には、市場販売目的と自社利用とで資産計上の仕方が大きく異なるので（ひいては計上額の多寡）、市場販売目的のソフトウェアとして資産計上することは少なく、全般的には発生時費用処理が多い傾向となっていることが頷ける。なお、資産の取り扱いに着目して纏めたが、各書が縷々記述しているように、一方では併用して発生時費用処理が行われていることは留意しておかなければならない。

Ⅳ ゲームコンテンツ資産の会計処理の実務事例

上掲の監査法人は、会計実務を説明しているが、実際の実務事例を掲示しているのは新日本有限責任監査法人だけである。同書も、ゲーム制作費の勘定科目の開示例3例（棚卸資産1例、無形資産（ソフトウェア）1例、無形資産（コンテンツ）1例）、「注記事項」（減価償却の方法等）3例に留まる³⁴。各書には会計処理毎に適用が多いあるいは少ない（と考えられる）という説明が散見されたが、それに対しての裏付けという意味では事例が乏しい。そこで、筆者が事例を収集し、分析・確認することにした。

対象としたのは、ゲームソフトの業界団体である一般社団法人コンピュータエンターテインメント協会（CESA: Computer Entertainment Supplier's Association）とオンラインゲームの業界団体である一般社団法人日本オンラインゲーム協会（JOGA: Japan Online Game Association）の会員企業である。そのうち、IR情報を公開しており、有価証券報告書を閲覧できたのは、CESAの正

³⁴ 同書では、他にIFRS並びにアメリカ基準の開示例も掲載しているが、本稿では両基準は取り上げていないので、事例数としては挙示しなかった（P.105-106, 112-115, 120-123）。

図表 7-1 ゲームソフトの資産の取扱い (CESA 会員企業)

No.	社 名	決算時期	資 産 計 上	資産の費用化
101	アクセルマーク(株)	2014/09	流動資産 仕掛品 (前期3,803) — 無形固定資産 ソフトウェア 606	個別法による原価法 定額法：ソフトウェアは当社の利用可能期間 (5年)
102	(株)enish	2014/12	無形固定資産 ソフトウェア 24,198	定額法：自社利用のソフトウェアは社内利用可能期間 (5年)
103	(株)カプコン	2014/03	流動資産 ゲームソフト仕掛品 9,177 無形固定資産 ソフトウェア 1,723 ソフトウェア仮勘定 770 オンラインコンテンツ 212 オンラインコンテンツ仮勘定 4,723	個別法による原価法 定額法：自社利用のソフトウェアは社内利用可能期間 (5年), オンラインコンテンツは見積サービス提供期間 (2~3年)
104	グリー(株)	2014/06	無形固定資産 ソフトウェア 2,015,000 ソフトウェア仮勘定 1,958,000	定額法：自社利用のソフトウェアは社内利用可能期間 (2~5年)
105	(株)ケイブ	2014/05	無形固定資産 ソフトウェア 101,435 ソフトウェア仮勘定 22,746	定額法：ソフトウェアは社内利用可能期間 (1~5年)
106	(株)コーエーテックモ ゲームス	2014/03	無形固定資産 ソフトウェア 0	定額法：自社利用のソフトウェアは社内利用可能期間 (5年以内)
107	(株)コロプラ	2014/09	無形固定資産 ソフトウェア 33,258	定額法：ウェブを利用したサービス提供に係るソフトウェアは社内利用可能期間 (3年)
108	(株)サイバーエー ジェント	2014/09	流動資産 仕掛品 32,000 無形固定資産 ソフトウェア 2,631,000	個別法による原価法 定額法：ソフトウェア (自社利用) は社内見込利用可能期間 (5年以内)
109	(株)SHIFT	2014/08	流動資産 たな卸資産 3,338 無形固定資産 ソフトウェア 64,487	仕掛品, 個別法による原価法 定額法：自社利用のソフトウェアは社内利用可能期間 (3~5年)
110	シリコンスタジオ (株)	2014/11	流動資産 仕掛品 54,736 無形固定資産 ソフトウェア 80,736 ソフトウェア仮勘定 281,676	個別法による原価法 市場販売目的のソフトウェアは見込み販売収益に基づく償却 (3年以内), 自社利用のソフトウェアは見込利用可能期間 (5年) による定額法
111	(株)セガサミーホー ルディングス	2014/03	無形固定資産 ソフトウェア 22,000	定額法：自社利用のソフトウェアは社内利用可能期間 (5年)
112	(株)タカラトミー	2014/03	無形固定資産 ソフトウェア 275,000	定額法：ソフトウェア (自社利用) は社内利用可能期間 (5年)
113	(株)ディー・エス・ エー	2014/03	無形固定資産 15,089,000	定額法：ウェブを利用したサービス提供に係るもの2年, 上記サービスに付随するサービスを提供するもの4年, その他5年

図表 7-1 ゲームソフトの資産の取扱い (CESA 会員企業) (承前)

No.	社名	決算時期	資産計上	資産の費用化
114	(株)ドリコム	2014/03	無形固定資産 ソフトウェア 450,655 ソフトウェア仮勘定 173,685	定額法：自社利用のソフトウェアは社内利用可能期間 (2~5年)
115	(株)ドワンゴ	2014/09	流動資産 仕掛品 497,287 無形固定資産 ソフトウェア 1,235,729 ソフトウェア仮勘定 229,226	個別法による原価法 定額法：ソフトウェア (自社利用) は社内利用可能期間 (5年以内)
116	(株)マーベラス	2014/03	流動資産 仕掛品 1,408,181 無形固定資産 ソフトウェア 356,190 ソフトウェア仮勘定 605,482	仕掛品は個別法 自社利用のソフトウェアは社内見込利用可能期間 (5年) の定額法、市場販売目的のソフトウェアは見込販売収益に基づく償却 (2年)
117	(株)ミクシィ	2014/03	無形固定資産 ソフトウェア 66,000	定額法：自社利用のソフトウェアは社内利用可能期間 (5年)
118	(株)ユークス	2014/01	流動資産 仕掛品 677,220 無形固定資産 ソフトウェア 17,350	個別法による原価法 定額法：ソフトウェア (自社利用) は社内利用可能期間 (5年以内)

(出典：各社有価証券報告書より抽出、各報告書の URL は引用文献参照)

会員企業97社中18社、JOGAの正会員企業43社中10社、計26社であった(図表7-1, 2の企業No.のNo. 105, No. 116の2社は両団体の会員企業であるため)。それらから得られた情報を一覧に纏めたものを図表7-1, 2に掲示する。

内容に立ち入る前に、幾つかの断り書きをしておく。(1)財務諸表は、連結と個別のうち、個別を採用した。一部の企業は連結では資産計上している勘定科目として「その他」という科目に纏めている等で内容が判然としない場合があり、またグループ企業はなく個別しか作成・公開していない企業があることから、統一的とするためである(但し、No. 113はIFRS任意適用企業で連結しか公開していないので、連結を使用せざるを得なかった)。(2)表示金額の単位は、千円単位と百万円単位があったが、比較的多数社の千円単位に統一した。(3)見込販売収益に基づく償却の場合、ソフトウェア会計基準に準拠し、注記で「残存有効期間に基づく均等配分額とのいずれか大きい額を計上する方法を採用」といった記載は必ず行っているが、省略した。(4)No. 208は、注記事項の一部を挙示した通り、正常な経営状態にないため、表示科目や金額等は割愛したし、下記の考察の対象外とした。(5)図表の薄い網掛けは無形固定資産の勘定科目をコンテンツとしている企業、濃い網掛けは専ら発生時費用処理をしている企業である。

①「(オンライン) コンテンツ」又は「(オンライン) コンテンツ仮勘定」という科目で無形資産計上しているのは、2社である。なお、No. 103は、新日本有限責任監査法人でも開示例として挙

図表 7-2 ゲームソフトの資産の取扱い（JOGA 会員企業）

No.	社名	決算時期	資産計上	資産の費用化
201	(株)エイティンク	2014/09	流動資産 仕掛品 10,598 無形固定資産 ソフトウェア 184,224 コンテンツ 194,317	定額法：自社利用のソフトウェアは社内利用可能期間（5年以内）、コンテンツは社内利用可能期間（3年以内）
202	(株)エクストリーム	2014/03	流動資産 仕掛品 3,102 無形固定資産 ソフトウェア 5,423 ソフトウェア仮勘定 4,921	移動平均法による原価法 定額法：社内利用可能期間（2～5年）
203	ガンホー・オンライン・エンターテイメント(株)	2014/12	無形固定資産 ソフトウェア 519,000 ソフトウェア仮勘定 663,000	自社利用のソフトウェアは社内利用可能期間（1～5年）の定額法、ポータブルデバイス向けゲームは見込販売収益により償却
204	KLab(株)	2014/12	無形固定資産 ソフトウェア 223,896 ソフトウェア仮勘定 465,954	定額法：自社利用のソフトウェアは社内見込利用可能期間（2年又は5年）
205	(株)gumi	2014/04	無形固定資産 ソフトウェア 10,603	定額法：自社利用のソフトウェアは社内利用可能期間（5年）
206	(株)ネクソン	2014/12	無形固定資産 ソフトウェア 60,000	定額法：自社利用のソフトウェアは社内利用可能期間（5年）
207	(株)ベクター	2014/03	無形固定資産 ソフトウェア 91,097 ソフトウェア仮勘定 8,596	定額法：自社利用のソフトウェアは社内見込利用可能期間（主として2年～5年）
208	ヴォルフガング(株)	2014/09	(注記事項) 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在しております。	

（出典：各社有価証券報告書より抽出，各報告書の URL は引用文献参照）

げられている。25社中2社であるから、まだ少数の会計処理に留まっていると言える。

②資産計上としては、(1)棚卸資産（仕掛品）としてのみ計上しているのは0社、(2)棚卸資産（仕掛品）と無形固定資産の両方として計上しているのが10社、(3)無形固定資産としてのみ計上しているのが15社である。(2)の両方で計上している場合、「別個」又は「一体不可分」でいずれを主とするかの取り扱いで、コンテンツは棚卸資産、ソフトウェアは無形固定資産として計上していると捉えることができる(①の2社を除く)。(3)は「一体不可分」でソフトウェアとして取り扱い、無形固定資産計上していると捉えることができる。両方として計上している10社のうち、棚卸資産（仕掛品）の計上額の方が多額なのは3社であり（No. 103, No. 116, No. 118）、コンテンツ重視と言える。また、21ないし22社は無形固定資産としてのみか、又は無形固定資産の方を多額に計上しており（なお、No. 101は当期がイレギュラーかもしれないので、どちらとも言えない）、資産計上する場合は無形固定資産として計上する方が圧倒的に優勢であるといえる。

③ソフトウェアを無形固定資産として計上している25社のうち、注記事項によると、市場販売目的のソフトウェアを資産計上しているのはわずかに3社だけである。その3社を含め、自社利用のソフトウェアを資産計上している。そのうち、サービス提供の明示的な注記があるのは4社である。また、注記事項の償却方法をみると、7社が自社利用のソフトウェアの「原則として5年以内」(実務指針21)の枠内ではあるが、敢えて短めにしており、社内利用ではなく、サービス提供のソフトウェアなので、そのライフサイクル(短命)を配慮した処置であると解することができる。これらを除いた14社の償却方法は規定通りなので、サービス提供か社内利用かは断定できない(後続の⑥参照)。いずれにせよ、市場販売目的のソフトウェアとして資産計上することは少なく、自社利用のサービス提供のソフトウェアとして資産計上する方が断然多いと言える。

④貸借対照表及びその注記事項からは、自社利用のソフトウェアがサービス提供を行っているゲームソフト(オンラインゲームを含む)なのか、社内利用のソフトウェアであるかは識別し切れない。また、棚卸資産又は無形固定資産として資産計上し、それを費用化することが、ゲームソフトの主たる会計処理であるかどうかは判然としない。

⑤そこで、有価証券報告書の「事業の状況」における「研究開発活動」を見ると、「該当する事項はありません」と記載する企業が10社ある³⁵。ゲームソフトの制作を研究開発と捉えていない企業が、凡そ40%を占めていることは、ソフトウェア会計基準における市場販売目的のソフトウェアにも研究開発要素があるという看做し規定からすれば、興味深い事態である。一方、研究開発活動を行っている企業は15社である。そのうち、市場販売目的のソフトウェアを明示的に注記しているのは3社だけであるから(前掲)、残り12社はゲームソフト制作を研究開発と捉えている場合には、研究開発費として発生時全額費用処理していることになる。それ故、例えばNo. 103³⁶やNo. 206³⁷が、ソフトウェアの資産計上額と対比すれば、ゲームソフト制作費の大半を研究開発費として処理しているように、ゲームソフト制作費の相当の額を研究開発費として処理する傾向があると言える。

⑥損益計算書、特にその付属明細書である売上原価明細書(又はそれに準ずる内容の記載)を見ると、(1)明細のほとんどが当期費用であるのが10社である³⁸。これらの企業は、発生時一括費用処理が大半の処理であると言える。(2)原価明細として経費で期首仕掛品たな卸高と期

³⁵ No. 101, No. 102, No. 104, No. 107, No. 108, No. 113, No. 117, No. 202, No. 205, No. 207。

³⁶ 「研究開発活動は、デジタルコンテンツ事業およびアミューズメント機器事業で行っており、当連結会計年度末現在の研究開発要員は1,808名、従業員の70%になっております。／当連結会計年度におけるグループ全体の研究開発投資額は、266億91百万円(消費税等抜き)で、売上比26.1%であります。なお、研究開発投資額にはコンテンツ部分の金額を含めて記載しております。一般管理費に含まれる研究開発費は20億2百万円で、売上比2.0%であります」と記載している。

³⁷ 「当社グループにおける研究開発費には、グループ内で開発するオンラインゲームコンテンツの企画承認から商用化日までの費用(労務費、外注費及びその他経費)を計上しており当連結会計年度における研究開発費は5,831百万円となっております」と記載している。

³⁸ No. 101, No. 102, No. 104, No. 107, No. 110, No. 111, No. 112, No. 203, No. 205, No. 206。

未仕掛品たな卸高の差額、減価償却費、他勘定振替高の内訳として研究開発費やソフトウェア仮勘定を挙げているのが14社である³⁹。これらの企業は、発生時費用処理と、資産計上し、それを費用化する処理とを併用していると言える。(3)売上原価明細書が付載されていないのは1社であるが(No. 106)、このことからどのような会計処理を行っているかは不分明である。

⑦総合的に判別すると、⑥(1)と(3)のうち、7社⁴⁰は、専ら発生時一括費用処理を行っていると思えることができる。⑥(1)のうち、4社は発生時費用処理が大半であるとしても、資産計上し、償却による費用化も行っていると思えることができる⁴¹。従って、⑥(2)の14社と合わせて、計18社は発生時費用処理と資産計上(→費用化)を併用していることになる。

⑧ゲームソフト(パッケージ)の業界団体であるCESAの会員企業とオンラインゲームの業界団体であるJOGAの会員企業とで、主としてパッケージ販売とオンラインゲームのサービス提供という業態の相違があり、それによりソフトウェア会計基準に準拠するならば、会計処理に相違が生じることが考えられる。しかし、CESA会員企業18社のうち、減価償却の注記で市場販売目的のソフトウェアを明示しているのは2社だけであり(No. 110, No. 116)、他は⑤で取り上げたように、研究開発費として費用処理している場合が多いこともあり、ゲームソフトを市場販売目的のソフトウェアとして会計的に取り扱っている場合は少ない。一方、JOGAの会員企業7社のうち、オンラインゲームを自社利用のサービス提供のソフトウェアとして取り扱っているのは5社である。しかし、CESA会員企業の13社も自社利用のサービス提供のソフトウェアとして会計的に取り扱っていることは、その方が資産計上しやすいからであると言えるだろう。従って、業態の相違が顕著に会計処理の相違となって表れていると言うことはできない。

以上を纏めると、図表8のようになり、ゲームソフトをコンテンツとして資産計上する場合は、棚卸資産が多く、無形固定資産は少数に留まっている。ソフトウェアとして資産計上する場合は、ソフトウェア会計基準の不均衡な規定により、市場販売目的のソフトウェアは少なく、自社利用のサービス提供のソフトウェアが圧倒的に多い。また、資産計上をしている場合でも、発生時費用処理を併用している。専ら費用処理をしているものを加えると、6ないし9ケースとなる(費用処理のうち、研究開発費を識別するか否かの計数の相違)。いずれが顕著に優勢とも言えない。これだけ異なると、比較可能性は大きく損なわれると言わざるを得ない。

³⁹ No. 103, No. 105, No. 108, No. 109, No. 113, No. 114 (なお同社は役務原価明細書と指称), No. 115, No. 116, No. 117, No. 118, No. 201, No. 202, No. 204, No. 207。なお、No. 115とNo. 117は、自社利用のソフトウェアの償却年数は原則通りだが、サービス提供のソフトウェアも含まれていると解せられる。また、No. 118は、自社利用のソフトウェアは社内利用だが、ゲームソフトは棚卸資産として資産計上していると解せられる。これらは、③への補足である。

⁴⁰ No. 101, No. 102, No. 106, No. 111, No. 112, No. 205, No. 206。

⁴¹ No. 104は「ソフトウェア」並びに「ソフトウェア仮勘定」の資産計上額が相対的に多額であり且つ償却年数が2～5年であること、No. 107は償却の注記、No. 110は「ソフトウェア」並びに「ソフトウェア仮勘定」の資産計上額が相対的に多額であり且つ償却の注記、No. 203は償却の注記による。

図表8 ゲームソフト制作費の会計実務事例

ケース	費用処理		コンテンツとして資産計上		ソフトウェアとして資産計上		適用企業	
	研究開発費含む		棚卸資産	無形固定資産	無形固定資産			
					市場販売目的	サービス提供		
1	○						7社	3社：No. 101, No. 102, No. 205
2		○						4社：No. 106, No. 111, No. 112, No. 206
3	○		○			○	6社	2社：No. 108, No. 202
4		○	○			○		4社：No. 109, No. 115, No. 118, No. 204
5		○	○		○	○	2社	2社：No. 110, No. 116
6	○					○	7社	5社：No. 104, No. 107, No. 113, No. 117, No. 207
7		○				○		2社：No. 105, No. 114
8		○			○	○	1社	1社：No. 203
9		○	○	○		○	2社	2社：No. 103, No. 201

(縦計) (10社) (15社) (10社) (2社) (3社) (18社)

(出典：各社有価証券報告書より抽出，各報告書のURLは引用文献参照)

発生時費用処理は簡便で且つ恣意性が介入しにくいという利点はあるが、費用収益の対応が捕捉できないという重大な欠点を有しており、コンテンツに適切な資産の取り扱いが適切であろう。その際、ソフトウェア会計基準のような著しく不均衡な規定ではなく、統一的な資産認識ができるようにすることが肝要ではないだろうか。同じゲームソフトをパッケージ販売し且つオンラインゲームとしてサービス提供もするという事業展開は実際に行われており、そうした事態にも整合的に適用できなければならないであろう。また、真に新奇性のあるコンテンツの場合を除き、研究開発と看做すことはゲーム業界に不相応である⁴²。なお、棚卸資産とすることは、あくまでマスターからの複製品（の在庫等）に係る会計処理に限定すべきであろう。これまでの会計慣行を尊重しつつも、問題点を解消する統一的な会計基準の設定が望まれる。

V おわりに

コンテンツ産業は12～13兆円規模の産業となっており、将来的には「知財立国」の主要産業に発展することが期待されている。コンテンツ産業の直接的な制作物とは限らない、一般的な企業の

⁴² 本稿はソフトウェア会計基準を主題としていないため立ち入らないが、同基準の問題に関しては、既に拙稿で詳論している。以下、「クラウド・コンピューティングが惹起する会計の問題—クラウド事業者並びに利用企業の実態調査に基づく考察—」『経理知識』第92号（p.21-43）明治大学国家試験指導センター経理研究所，2013年、「ソフトウェア開発における研究開発と非研究開発—ソフトウェアに係る会計基準のセントラル・ドグマの解体へ—」『経営学研究論集』第39号（p.89-109），明治大学大学院，2012年を参照。

Webサイトのコンテンツ等も膨大に制作され、利用されている。そうでありながら、コンテンツに係る纏まった会計基準は未だに設定されていない。

そこで筆者は、コンテンツ産業の1つの分野であるゲームソフト（産業）に範囲を絞り、更に資産の取り扱いに限定して、どのような会計慣行が行われているかを調査し、考察することにした。まずは、コンテンツ産業並びにその中のゲームソフト（産業）の市場動向を簡潔に外観した上で、監査法人によるコンテンツ会計に係る「実務書」を具に調べ、そこで捕捉されている会計慣行を、整理した。次に、会計実務を確認するために、CESAとJOGAという2つのゲームソフトの業界団体の会員企業の有価証券報告書を閲覧し、実際にどのような会計処理がなされているかを調査した。

その結果、ゲームソフトをコンテンツとして取り扱う場合には、棚卸資産として資産計上するか、又は発生時費用処理、あるいは僅かな事例ながら無形固定資産として資産計上していることが判明した。ソフトウェアとして取り扱う場合には、ゲームソフトを制作し販売していることからすれば、当然に市場販売目的のソフトウェアとして取り扱っていると想定していたが、資産計上できる範囲が僅かであるため、採用している事例は少なかった。むしろ、資産計上する場合は、オンラインゲームに限らず、ゲームソフトの制作・販売企業でも自社利用のサービス提供のソフトウェアとして取り扱うことを採用している事例が多かった。この方が、資産要件も明解で、資産計上の範囲が格段に広いからである。それでも、研究開発を含め、相当程度の高額の発生時費用処理を併用している企業が多いことが判明した。25社の調査の範囲では、6ないし9ケースの異なる会計処理が確認できた。このように多様な会計処理が並立状態にあることが実務事例の調査を通じて確認することができたのである。そして、筆者としては、現段階ではあるべき会計処理を定式化することは時期尚早と考え、拙速な提案は差控えることにするが、不均衡が生じないように資産認識を中心とした統一的な会計処理が望ましいことを述べるに留めたい。

なお本稿は、ゲームソフト（産業）の資産の取り扱いに限定した論稿であるが、その範囲でもIFRSやアメリカ基準及びその事例を取り上げること、今後の課題として残している。また、ゲームソフト（産業）の範囲では、もう1つ重要な会計的事項である収益認識が積み残した論題である。更に、ゲームソフト（産業）に留まらず、順次コンテンツ産業の各分野に取り組んでいくことが、筆者の今後の主たる研究課題であると考えている。それらを通じて、コンテンツ会計の全体像を掌握し、その上でコンテンツ会計基準設定への試案を提示していくことが、研究目標である。取り敢えずは、その端初を踏み出したのが本稿である。

引用文献

- ・あずさ監査法人編（2006）『コンテンツビジネスの会計 第2版』税務経理協会（2004年初版）
- ・角田政芳編（2015）『判例付き 知的財産権六法2015 平成27年版』三省堂
- ・監査法人トーマツ編（2003）『コンテンツビジネス マネジメント』日本経済新聞社
- ・監査法人トーマツ編（2007）『コンテンツビジネス マネジメント Ver.2.0』日本経済新聞出版社（2003年

初版)

- ・ 岸川善光編著 (2010) 『コンテンツビジネス特論』 学文社
- ・ 経済産業省商務情報政策局監修 (2010) 『デジタルコンテンツ白書2010』 デジタルコンテンツ協会
- ・ 経済産業省商務情報政策局監修 (2011) 『デジタルコンテンツ白書2011』 デジタルコンテンツ協会
- ・ 経済産業省商務情報政策局監修 (2012) 『デジタルコンテンツ白書2012』 デジタルコンテンツ協会
- ・ 経済産業省商務情報政策局監修 (2013) 『デジタルコンテンツ白書2013』 デジタルコンテンツ協会
- ・ 経済産業省商務情報政策局監修 (2014) 『デジタルコンテンツ白書2014』 デジタルコンテンツ協会
- ・ コンテンツビジネス研究会編 (2005) 『図解でわかるコンテンツビジネス 最新2版』 日本能率協会マネジメントセンター
- ・ コンテンツビジネス調査研究会 (2008) 『最新 コンテンツビジネスのすべてがわかる本』 日本能率協会マネジメントセンター
- ・ 新日本有限責任監査法人編著 (2011) 『コンテンツビジネスの会計実務 IFRS 対応版』 東洋経済新報社
- ・ 中央青山監査法人編 (2002) 『コンテンツビジネスの会計実務』 東洋経済新報社
- ・ 中央青山監査法人編 (2005) 『コンテンツビジネス・ハンドブック』 中央経済社
- ・ トーマツ・TMT インダストリーグループ (2013) 『Q&A 業種別会計実務1 コンテンツ&メディア』 中央経済社
- ・ 増田雅史・生貝直人 (2012) 『デジタルコンテンツ法制 過去・現在・未来の課題』 朝日新聞出版
- ・ 有限責任あずさ監査法人編 (2010) 『コンテンツビジネスの会計実務』 中央経済社
- ・ 各社有価証券報告書 URL

・ アクセルマーク網(No.101) (2014) 「有価証券報告書」 2014年9月期(http://ir.axelmark.co.jp/C9624/0SZL/182/00m.pdf , 2015/04/06, 17:35検索)
・ 0n i s h (No.102) (2014) 「有価証券報告書」 2014年12月期(http://v4.eir-parts.net/v4Contents/View.aspx?cat=yuho_pdf&id=2189492 , 2015/04/06, 17:51検索)
・ 網カブコン(No.103) (2014) 「有価証券報告書」 2014年3月期(http://www.espcm.co.jp/ir/data/pdf/yuuka/2014/full/yuuka_2014_full_01.pdf , 2015/04/06, 18:03検索)
・ グレー網(No.104) (2014) 「有価証券報告書」 2014年6月期(http://v4.eir-parts.net/v4Contents/View.aspx?cat=yuho_pdf&id=2123068 , 2015/04/06, 18:11検索)
・ 網ケイブ(No.105) (2014) 「有価証券報告書」 2014年5月期(http://contents.xj-storage.jp/xcontents/97600/29d9a19/2o31/eo1/9d52/9918db45f21/51002y4t.pdf , 2015/04/06, 18:20検索)
・ 網コーエーテックモダームス(No.106) (2014) 「有価証券報告書」 2014年3月期(http://www.koeitecmo.co.jp/phi/pdf/1rd2_20140701.pdf , 2015/04/06, 18:28検索)
・ 網コボラ(No.107) (2014) 「有価証券報告書」 2014年9月期(http://v4.eir-parts.net/v4Contents/View.aspx?cat=yuho_pdf&id=2156568 , 2015/04/06, 18:30検索)
・ 網サバーエージェンツ(No.108) (2014) 「有価証券報告書」 2014年9月期(http://pdf.cyberagent.co.jp/C4751/sZL/Y37X/Vnc7.pdf , 2015/04/06, 20:19検索)
・ 網S H I F T(No.109) (2014) 「有価証券報告書」 2014年8月期(http://contents.xj-storage.jp/xcontents/AS95685/c2fb2340/b22a/40c9/9598/9507b3c2809/S1008390.pdf , 2015/04/06, 20:35検索)
・ シリコンスタジオ網(No.110) (2014) 「有価証券報告書」 2014年11月期(http://contents.xj-storage.jp/xcontents/AS02681/902e24c4/053a/4227/c772/801af05c7323/S100464XD.pdf , 2015/04/08, 15:48検索)
・ 網セガサミーホールディングス(No.111) (2014) 「有価証券報告書」 2014年3月期(http://www.negaamy.co.jp/Japanese/ir/library/pdf/printing_yubou/2014/2014034q_yuho_all1.pdf , 2016/04/06, 20:48検索)
・ 網セカラルミエ(No.112) (2014) 「有価証券報告書」 2014年3月期(http://www.takaratomy.co.jp/ir/financial/pdf/edinet/14_yuuka_01.pdf , 2015/04/06, 20:52検索)
・ 網ディー・エヌ・エー(No.113) (2014) 「有価証券報告書」 2014年3月期(http://v3.eir-parts.net/EIRNav/DocumentNavigator/NavigatorBody.aspx?cat=yuho_pdf&id=2054746&code=2432&ln=js&id=sample , 2015/04/06, 20:59検索)
・ 網ドリコム(No.114) (2014) 「有価証券報告書」 2014年3月期(http://www.drivcom.co.jp/ir/library/pdf/20140708.pdf , 2015/04/06, 21:04検索)
・ 網ドワンゴ(No.115) (2014) 「有価証券報告書」 2014年9月期(http://info.kedokawdwango.co.jp/ir/pdf_4/quarter/20160212.pdf , 2015/04/06, 21:09検索)
・ 網マベラス(No.116) (2014) 「有価証券報告書」 2014年3月期(http://pdf.irpocket.com/C7844/h86f/1zq/vxKIP.pdf , 2015/04/07, 16:49検索)
・ 網ミタシイ(No.117) (2014) 「有価証券報告書」 2014年3月期(http://v4.eir-parts.net/v4Contents/View.aspx?cat=yuho_pdf&id=2056993 , 2015/04/07, 16:54検索)
・ 網ユークス(No.118) (2014) 「有価証券報告書」 2014年1月期(http://www.yuuka.co.jp/news/data/300928/pdf_20140425.pdf , 2015/04/07, 16:58検索)
・ 網エイピング(No.201) (2014) 「有価証券報告書」 2014年9月期(http://v3.eir-parts.net/EIR/View.aspx?cat=yuho_pdf&id=2168184 , 2015/04/07, 17:57検索)
・ 網エスチーム(No.202) (2014) 「有価証券報告書」 2014年3月期(http://contents.xj-storage.jp/xcontents/AS01638/4c8a1b3d/842a/4d0c/b9c0/2ab44d380818/S1003706.pdf , 2015/04/07, 18:03検索)
・ ガンホー・オンライン・エンターテイメント網(No.203) (2014) 「有価証券報告書」 2014年12月期(http://www.gungho.co.jp/ir/uploads/iru20150323.pdf , 2015/04/07, 18:11検索)
・ K L a b 網(No.204) (2014) 「有価証券報告書」 2014年12月期(http://pdf.irpocket.com/C3856/QP3/vsEB/P1ew.pdf , 2015/04/07, 18:15検索)
・ 網g m i (No.205) (2014) 「有価証券報告書」 2014年4月期(http://navigator.eir-parts.net/EIRNav/DocumentNavigator/Navigator.aspx?cat=todokode_html&code=3903&year=2014&ln=ja , 2015/04/07, 18:22検索)
・ 網ネクソン(No.206) (2014) 「有価証券報告書」 2014年12月期(http://pdf.irpocket.com/C3859/QP3/k27c/zHPf.pdf , 2015/04/07, 18:33検索)
・ 網ベクター(No.207) (2014) 「有価証券報告書」 2014年3月期(http://ir.vector.co.jp/wp-content/uploads/2014/06/annual_1_26q4.pdf , 2015/04/07, 18:38検索)
・ ヴォルフガング(No.208)網(2014) 「有価証券報告書」 2014年9月期(http://www.wolfgang.co.jp/ir_data/20150202.pdf , 2015/04/07, 18:46検索)