

中小企業の LAN 設備に係る会計処理と税制

Accounting Treatment and Taxation System for LAN Owned by SME

河本 雅志
Masayuki Kawamoto

要 約

近年、情報機器を有機的に結びつけた企業内ネットワーク、いわゆる LAN が広く利用されている。収益獲得や費用削減といった一定の目的をもって導入され、使用あるいは利用される期間が1年以上に及ぶ LAN 設備への投資額は、適正な期間損益計算を重視する現代の会計思考において、その導入の形態にかかわらず一定の事業年度に渡って配分されるべきものであり、また、配分されるような仕組が会計上も税法上も整っている。しかし、近年の税制の変化により、中小企業においてはその仕組が崩れ、LAN 設備については、導入した事業年度の費用として処理され、簿外資産となる可能性が拡大している。本稿は、その中心となる少額資産特例制度について考察し、会計的立場からの今後の課題を整理するものである。

キーワード：費用配分、少額資産、簿外資産、一の資産

目 次

はじめに

1. LAN 設備と重要性の基準
2. 少額資産特例制度の効果

3. 少額資産特例制度の影響

4. 今後の課題

おわりに

はじめに

「蒔かぬ種は生えぬ」という諺が示すように、一定の成果を収受するためには一定の投資が必要となる。情報化が進む社会の変化に対応し、そこで生じる新たな収益を獲得しようとする企業において、情報化投資はその「種」となるものである。中でも情報機器は、多量の情報を有効かつ迅速に扱うために必要不可欠なツールであり、情報化へ対応するための最も根本的な投資対象である。

近年、中小企業の情報機器に対する投資額は増える傾向にあり、景気の回復や技術の進展等によって今後もその傾向は続く予測される¹⁾。また、その投資を促進するさまざまな施策もなされており、そうした施策は税制にまで及んでいる。中小企業の会計は、税法の影響を多分に受けてい

ることから、これら情報化施策の内容の如何によっては、その処理や結果に何らかの変化が生じることとなる。

本稿では、こうした情報機器によって構成される LAN 設備に焦点を当て、税制及び税制における情報化施策が、中小企業の会計に及ぼす影響と今後の課題について考察する。

1. LAN 設備と重要性の基準

1.1. LAN 設備と費用配分

LAN 設備は、さまざまな種類の情報機器によって構成され、それらは一般に次の様な特徴を有する。

- ▶一定の目的（収益獲得や費用削減等）をもって導入される。
- ▶売却等を予定せず、使用あるいは利用を前提に導入される。

1) 国民生活金融公庫（資料2002.12.13）参照。

- ▶具体的な形態を有する。
- ▶使用あるいは利用する期間が1年以上に及ぶ。

こうした特徴は、会計上の有形固定資産の特徴そのものである²⁾。したがって、LAN 設備を構成する情報機器は、会計上、有形固定資産として認識、分類、処理される。

「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない³⁾とされるように、有形固定資産として認識、分類された情報機器への投資額は費用配分の原則によって各事業年度に配分される。また、情報機器が有形固定資産として認識、分類、処理されないオペレーティング・リース取引⁴⁾等によって導入された場合であっても、その投資額はリース期間に渡って費用化されるため、結果としてその投資額は各事業年度に配分される。

こうした情報機器のほとんどは、税法上の減価償却資産⁵⁾として認識、分類、処理される。税法でいう減価償却資産の範囲や内容は会計上の有形固定資産に包含されるからである。税法では減価償却資産を「償却をすべきもの⁶⁾としてその方法等を厳密に定めており⁷⁾、減価償却資産として認識、分類、処理される情報機器への投資額は、その規定に従って各事業年度に配分される。また、リース取引等によって導入された場合であっても有形固定資産の場合と同様にその投資額は各事業年度に配分される。

このように、LAN 設備を構成する情報機器への投資額は、会計上も税法上もその導入形態にかかわらず一定の事業年度に渡って配分される仕組みが整えられており、その仕組みは適正な期間損益計算を重視する現代の会計思考と合致している。

1.2. LAN 設備と重要性の判断

有形固定資産あるいは減価償却資産として認識、分類される情報機器であっても、その投資額が各事業年度に配分されない場合が存在する。

-
- 2) 企業会計原則 注解16参照。
 - 3) 企業会計原則 第三五。
 - 4) リース取引に係る会計基準 二-2 参照。
 - 5) 法人税法第2条1項23号、所得税法第2条1項19号参照。
 - 6) 法人税法第2条1項23号、所得税法第2条1項19号。
 - 7) 法人税法第31条、所得税法49条 参照。

「消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品等のうち、重要性の乏しいものについては、その買入時又は払出時に費用として処理する方法を採用することができる⁸⁾とする重要性の原則の適用により、その投資額が取得した事業年度の費用として処理された場合がこれに該当する。

この重要性の原則の適用により、取得した事業年度に費用として処理された情報機器への投資額は、翌期以降の各事業年度に配分されることはない。そのため、情報機器への投資額が各事業年度に配分されるか否かは、当該資産の重要性についての判断によることとなる。

会計上、その判断は、会計主体である企業等の会計方針によってなされる。しかし、次のことから有形固定資産に係る重要性の判断は、税法の規定が広く利用されている。

- ① 企業会計原則や商法に重要性の判断基準となる明確な規定が存在しない。
- ② 会計上で費用処理した額が税法上の償却限度額を超えていた場合、課税所得の計算上での調整が必要となる。

税務申告資料の作成に重点があり、その処理にかかる資金的・人的資源の乏しい中小企業の会計実務においては、特に②の点から税法の規定が実質的な判断基準となっており、いわゆる逆基準性が存在する。

1.3. 少額資産制度

税法における重要性の基準としては「少額の減価償却資産の取得価額の損金算入⁹⁾及び「少額の減価償却資産の取得価額の必要経費算入¹⁰⁾の規定（以下：少額資産制度）が重要な役割を果たしている。少額資産制度は、減価償却資産のうち「少額の減価償却資産」（以下：少額資産）となるものを定め、これに該当するものについては、損金処理等を要件に、その取得価額の全額を課税所得の計算上の損金あるいは必要経費へ算入できるとするものである。

少額資産に該当するか否かは、次のいずれかに

-
- 8) 企業会計原則 注解1-(1)。
 - 9) 法人税法施行令第133条。
 - 10) 所得税法施行令第138条。

当てはまるか否かで判断される。

- ① 使用可能期間が1年未満であるもの
…………… (実質基準)
- ② 取得価額が10万円未満であるもの
…………… (金額基準)

情報機器のほとんどは使用可能期間が1年以上に渡るものであること、また、実質基準は恣意性を排除できず客観的な判断が困難な場合が生じることから、実務上は②の金額基準が小額減価償却資産であるか否かの判断基準として機能している。

LAN設備を構成する情報機器についてこの少額資産制度が適用された場合、その投資額は、導入した事業年度の費用として全額処理されることとなり、翌期以降の事業年度に配分されることはない。

1.4. 少額資産特例制度とは

平成15年度税制改正により、「中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例」¹¹⁾及び、「中小企業者の少額減価償却資産の取得価額の必要経費算入の特例」¹²⁾が制定された(以下：少額資産特例制度)。当該特例制度は、対象となる中小企業者等¹³⁾が、指定期間内に取得等をして事業の用に供した減価償却資産のうち、その取得価額が30万円未満であるものについては、一定の要件の下に所得金額の計算上、損金あるいは必要経費の額に算入できるとする制度である。

当該特例制度が中小企業をターゲットにしていること、及び中小企業の会計における重要性の判断が実質的に税法基準であることから、少額資産として処理することが可能な資産の範囲を拡大する当該特例制度の制定は、中小企業の会計における重要性の判断基準の拡大と捉えることができる。

11) 租税特別措置法第67条の8。
12) 租税特別措置法第28条の2。
13) 租税特別措置法第42条の4第7項、第67条の8第1項、第28条の2第1項、第10条第5項、租税特別措置法第施行令第27条の4第4項、第5条の3第8項参照。

2. 少額資産特例制度の効果

少額資産特例制度は、多くの中小企業において歓迎されるものである。その要因には次の2つがある。

2.1. 短期的な課税負担の軽減

法人の課税所得計算は、益金及び損金の加減によって行われ、個人の課税所得計算は、収入及び必要経費の加減によって行われる。そのため、損金あるいは必要経費として認められる会計上の費用額の増加は、課税所得の低減、すなわち課税負担の軽減を意味する。

少額資産特例制度は、その適用により取得価額の全額を当該事業年度で損金あるいは必要経費として処理できる減価償却資産の範囲を拡大することができるため、当該特例を適用しない場合と比べて当該事業年度での課税所得を低減し、課税負担を軽減する効果を持つ。

株式の公開がないことから配当や株価に関するしがらみがなく、また「株主＝経営者」であり事業資金の流出が経営者の資産流出を意味する中小企業においては、会計上の利益を抑え課税所得を低減し納税による資金流出をできるだけ回避しようとする傾向がある。このような中小企業において当該特例制度は、損金あるいは必要経費として認められる会計上の費用額を増加させ、課税所得を低減し、短期的なキャッシュ・フローを確保する1手段として認識され、積極的に利用されると思われる。

2.2. 事務処理負担の軽減

導入された減価償却資産の取得価額を資産に計上し、各事業年度に配分する場合、一般に次のような事務処理がなされる。

- ① 取得時の仕訳、記帳¹⁴⁾
……………取得した事業年度のみ
- ② 資産台帳での管理 …各事業年度
- ③ 減価償却、遊休、除却、売却等の計算、記帳
……………各事業年度

14) 現在の会計実務では、いわゆる電子記帳が普及しており、そこでは消費税の計算のための特殊仕訳(課税標準額や仕入税額控除額を算定するために入力される簿記外の仕訳)も必要な場合がある。

④ 申告書上の計算、記載

……………各事業年度

これに対し、導入された減価償却資産の取得価額を資産に計上せず費用処理する場合は、一般に取得時の仕訳等の処理のみとなる¹⁵⁾。

このように、減価償却資産に関する事務処理については、一般に、

資産に計上する場合の処理負担
 > 費用処理する場合の処理負担

という図式が成立する。

当該特例制度の適用においては、費用処理する場合の処理に加え明細の作成、保存が必要となるが¹⁶⁾、その事務負担は軽微なものである¹⁷⁾。したがって、その適用により、費用処理できる減価償却資産を拡大し、資産に計上する減価償却資産を減少させることが可能となる当該特例制度は、相対的に事務処理負担を軽減する効果を持つ。

3. 少額資産特例制度の影響

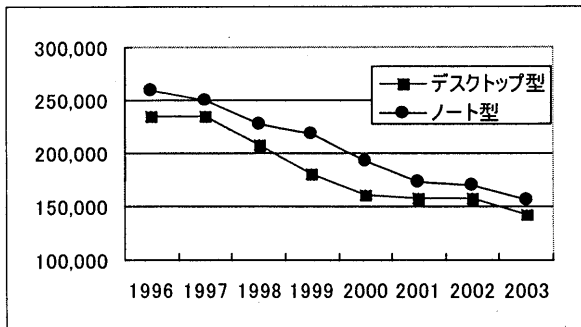
3.1. 簿外資産の増加

当該特例制度の制定によって、中小企業の会計における重要性の判断基準が実質的に拡大されたことにより、これまで貸借対照表に計上され、一定の事業年度に配分されていた情報機器への投資額が、いわゆる簿外資産というオフ・バランス項目となる可能性が増大される。換言すれば、当該特例制度は、その制定により、中小企業の会計に対し、収益費用対応の原則、あるいは期間損益計算重視という現代の会計思考とかけ離れた会計情報を生み出すという影響を持つ。こうした影響は、当該特例制度の対象となる中小企業のみならず、その適用の頻度に比例して増大するものである。

3.2. 情報機器の価格帯との関係

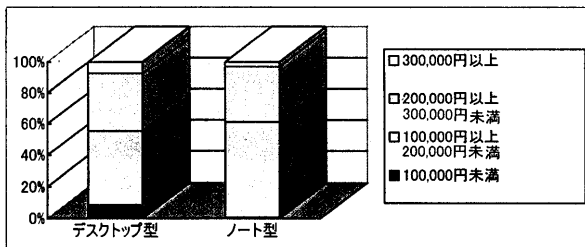
近年、パソコンの価格は低廉化が進む傾向にあり、JEITA（社団法人 電子情報技術産業協会）の

統計¹⁸⁾によれば、現在流通しているパソコンの出荷ベースの金額は15万円前後となっている（図表1参照）。



図表1 パソコンの平均出荷金額の推移¹⁹⁾

また、売価ベースの価格構成も、そのほとんどが10万円以上のものである²⁰⁾（図表2参照）。



図表2 パソコンの価格構成²¹⁾

このような現状から、現在市場で売買されるパソコンは10万円以上20万円未満のものが中心であることが窺える。これにより、実際に企業等が導入する際に要する取得価額も10万円以上20万円未満、すなわち減価償却資産特例制度により拡大された部分に該当するケースが多いと思われる。

他の減価償却資産においてこれほど当該特例制度により拡大された部分の価額に合致するものが見当たらないことから、パソコンは当該特例制度の影響を最も受ける資産といえる。

当該特例制度の影響は、LAN 設備において相対的に多く導入されるこうしたパソコンの価格帯によるところも大きい。

15) この場合、前掲注で説明した特殊仕訳も入力が必要なくなるが多いため、この点からも事務処理負担の軽減が期待できる。

16) 租税特別措置法第67条の8第1項、第2項、第28条の2第1項、第2項参照。

17) 当該資産の取得年月日、名称、金額の記載のみである。

18) JEITA（統計）。

19) JEITA（統計）を基に作成。

20) 「Yahoo! Japan」のショッピングサイト (<http://shopping.yahoo.co.jp/>) での検索結果（2004.8.31現在）を基に作成。

21) 当該サイトでの検索は、次の条件による。OSは特定しない。ディスプレイが付属しない単体のものは除く。

3.3. IT投資税制との関係

3.3.1. IT投資税制とは

IT投資税制とは、平成15年度税制改正により制定された「情報通信機器等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除制度」²²⁾及び、「情報通信機器等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除」²³⁾(以下：IT投資税制)をいい、対象となる法人又は個人が、指定期間内に情報通信機器等の取得等をした場合に、取得価額の50%相当額の特別償却又は取得価額等の10%相当額の税額控除とのいずれかを選択して適用できるという制度である。

3.3.2. IT投資税制と費用配分

IT投資税制は、その税額控除を適用することにより税額を直接減額することができるため、長期的な視点に立てば、少額資産特例制度以上の節税の効果が期待できる。一方、少額資産制度やその特例制度を適用し費用処理される情報機器はその対象とされないため、IT投資税制を適用する情報機器への投資額は、減価償却資産と各事業年度に配分されることが要件となっている。

このことにより、IT投資税制の存在は、その長期的な節税効果により、簿外資産を増加させる少額資産特例制度を適用させないことに寄与し、結果として情報機器への投資額が各事業年度に配分される可能性を拡大させる機能を持つものと思われる。

3.3.3. IT投資税制と中小企業

IT投資税制では、その対象となる情報機器を詳細に定めており²⁴⁾、その利用には注意が必要である。しかし、その内容を的確に適用するためには、情報機器に対する一定の知識が必要であり、一般に情報機器に精通しているような人材が乏しい中小企業においては、その判断を誤る可能性が相対的に高いと思われる。

会計処理についても、事業年度の当初から取得価額の合計額がIT投資税制等の定める金額を充たすことが明確でない限り、少額資産の制度が損

金経理等を要件としていることから、費用処理される可能性がある。また、金額を充たした場合であっても、修正仕訳を起し、それらの合計額を把握することは煩雑であり労力も要する。特に、構成する情報機器の多いLANの導入に関しては、個々の機器が当該税制の対象となるか否かを判断することとなる。また申告上の調整、手続きも増大する。さらに、当該制度の適用を受けるためには、当該情報機器が減価償却資産として資産に計上され減価償却によって各事業年度に配分されることが要件となるため、少額資産特例制度で享受できた事務処理負担の軽減といった効果は当然にない。

このような状況下では、少額資産特例制度のほうが、より少ない労力でリスクの少ない処理となり、また一定の効果も期待できるため、会計処理に労力を避けない中小企業においては、より好まれる制度となる。

結果、情報機器およびそれらで構成されるLAN設備への投資額が各事業年度に配分される機会は失われる。

3.4. LAN設備耐用年数通達との関係

3.4.1. LAN設備と一の資産

有形固定資産あるいは減価償却資産の取得価額は、原則として個々の資産ごとに算定され、減価償却も個々の資産ごとに行われる。しかし、たとえば複数の資産であってもそれらが機能的、実質的に不可分なものであれば、それらはいわゆる「一の資産」として認識され、取得価額の算定や減価償却がなされることとなる。

LAN設備については、この「一の資産」につき2つの解釈が存在する。

1つ目の解釈は、LAN設備を構成する個々の情報機器をそれぞれ「一の資産」とするものである。この解釈は、LAN設備は種々の情報機器の集合体であり、それら情報機器は物理的に可分であること、また、それぞれの情報機器が一定の機能を有し、単体で使用あるいは利用が可能であることに起因するものである。

2つ目の解釈は、LAN設備自体を「一の資産」とするものである。この解釈は、LAN設備自体は情報機器そのものではないが、LAN設備を構成する情報機器は、LAN設備内で利用されるこ

22) 租税特別措置法第42条の11。

23) 租税特別措置法第10条の6。

24) 租税特別措置法施行令第20条の2の2 参照。

とを前提に導入され、またそのことにより期待された機能を果たすことに起因するものである。

前述した、LAN 設備への投資額が少額資産特例制度の影響を受け、導入した事業年度の期間費用として処理され、結果として簿外資産となるというプロセスや影響は、1つ目の解釈に従って処理されることが前提となっている。

3.4.2. 通達の改正

従来、このLAN設備の取扱いにつき税法では、「法人が、いわゆるLAN設備について、同時に一括して取得及び更新が行われるものとして、これを構成する個々の減価償却資産の全体を一の減価償却資産として6年の耐用年数により償却費の計算を行っている場合には、これを認める」²⁵⁾との通達（以後：旧通達）が存在し、個々の機器での判断に加えLAN設備を一組の資産として取り扱うことが認められていた。

しかし、2002年2月15日付「法人税基本通達等の一部改正について（法令解釈通達）」（以下：LAN設備通達）により、この旧通達が廃止され、一定の場合を除きその取り扱いが認められなくなった²⁶⁾。

このことにより、前述した少額資産特例制度の影響は確定的なものとなっている。

4. 今後の課題

税法における会計は公平な課税という目的達成、あるいは課税所得の算定のための1つの手段として存在する。そのため、そこで定められる基準は、債権者あるいは投資家の保護を目的とし企業の財政状態等を明らかにするための企業会計のそれとは異なる。したがって、それに対し企業会計という特定の立場からの評価をするべきではない。

しかし、その基準の改正によって中小企業の会計が影響を受ける以上、その動向に注目しそこで生じる課題について議論することは必要である。企業会計の立場を貫くとすれば、次の3点がその主要な課題となると考える。

(1) 会計情報の真実性への影響

現在施行されている少額資産特例制度やLAN設備通達は、簿外資産の増加やそれに伴う収益費用の対応関係の歪といった形で財務諸表の真実性を歪め、最終的には情報化の進展に積極的に対応しようとする中小企業の経営を脅かすことに繋がる危険性を持つ。情報施策が多くなされる現在の情勢においてLAN設備は、税制の動向とその会計情報の真実性への影響について最も注意し議論しなければならない資産の1つであり、そうした議論を続けていくことが必要であると考えられる。

(2) 情報リテラシーへの対応

会計の規定にしろ、税法の規定にしろ、LAN設備に係る会計処理においてその適正な適用をするためには、一定の専門知識が必要である。それは、さほど高度なものではなく、LAN設備自体が何であり、それを構成する情報機器がどのような機能・性格を有するものかを判断する、いわゆる最低限の情報リテラシー（information literacy）²⁷⁾で十分であると考えられる。

しかし、他の資産と比べて歴史の浅いLAN設備や情報機器に対するリテラシーは、建物や車輛等といった他の資産に対して持たれているリテラシーほど高くない。

一方、LAN設備は業種や規模に関係なく導入される機会が多く、決して特別な設備ではない今日、会計を扱う者に対しては、他の資産と同様のリテラシーが必要とされ、その習得、向上が求められる状況にある。しかし、その習得等に時間のかかることも事実であろう。そこで、それを補う施策や、ガイドライン等の整備が今後の課題であり、急務であると考えられる。

(3) 基準の整備

現在、LAN設備に係る会計処理については基準や慣行が成熟しておらず、たとえ成熟していたとしても技術進歩が速いため、その解釈や環境の変化によってたとえ同一の取引内容であっても異

25) 耐用年数通達2-7-6の2。

26) 国税庁のホームページ「LANの耐用年数」(http://www.nta.go.jp/category/tutatu/sonota/houzin/1053/03/2_7_6_2.htm 2005.1.8現在) 参照。

27) 情報リテラシーという言葉は、英語で「読み書き能力」を意味する「リテラシー (literacy)」に、「情報 (information)」の2文字を付して作られた造語である。造語ではあるが、現代では政府の発表する文書にも多数使用されており、一般にも定着した新語といえる。

なる処理がなされる可能性がある。したがって、会計処理に関する基準を整備し、一定の期間ごとに見直す仕組みが必要と思われる。

また、税法の影響により重要性の基準が変化したり、簿外資産が増加したりすることに対し、会計情報利用者（特に外部利害関係者）に何らかの情報提供がなされる基準等の整備も必要と考える。例えば、そうした影響を明記する注記制度あるいはそれを促す制度である。こうした基準の整備により、たとえ税法の影響により会計情報の真実性が歪められたとしても、その対応が図られることになるからである。

おわりに

本稿では、少額資産特例制度を中心とする税制が、中小企業の LAN 設備に係る会計処理に及ぼす影響について考察してきた。しかし、その影響を中小企業の利害関係者のすべてが捕捉し理解することは困難である。そこで、税法の動向に注目

し、生じる課題や問題点を議論、考察することは、情報化の進展する社会の中で会計専門家に委ねられるべきものと考えている。特に中小企業をターゲットとした施策については、中小企業の会計に深く関係する税理士の役割やリテラシーの向上も含めた努力が重要であると考えている。

引用文献

[JEITA (統計)] : JEITA「コンピュータおよび関連装置等出荷統計」, JEITA のホームページ (<http://it.jeita.or.jp/statistics/index.html>, 2005.1.8現在) で入手可能

[国民生活金融公庫 (調査2003.7.28)] : 国民生活金融公庫「小企業のインターネット利用状況と効果」2003.7.28, 国民生活金融公庫のホームページ (http://www.kokukin.go.jp/pfcj/tokubetu_chousa.html, 2005.1.8現在) にて入手可能

(2005年1月7日受付)