

## 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

はじめに

1．企業会計審議会は、平成10年3月13日に「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「意見書」という。）を公表し、企業の経営方針や将来の収益予測に関する重要な情報と位置付けられている研究開発費及びソフトウェアの制作費に係る会計処理を明確にするために「研究開発費等に係る会計基準」を設定した。

また、これを受けて、平成10年11月24日付けで「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「財務諸表等規則」という。）が改正され、関連する表示等の内容が明らかにされた。

本報告は、これらを踏まえ、研究開発費及びソフトウェアの会計処理等についての具体的な取扱いを明らかにすることにより、実務上の指針を提供することを目的として取りまとめたものである。

### 研究・開発の範囲

2．研究とは、「新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探求」であり、開発とは、「新しい製品・サービス・生産方法（以下、「製品等」という。）についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化すること」とされているが、これら研究・開発の典型例としては以下のものを挙げることができる。

従来にはない製品、サービスに関する発想を導き出すための調査・探求  
新しい知識の調査・探求の結果を受け、製品化又は業務化等を行うための活動  
従来の製品に比較して著しい違いを作り出す製造方法の具体化  
従来と異なる原材料の使用法又は部品の製造方法の具体化  
既存の製品、部品に係る従来と異なる使用法の具体化  
工具、治具、金型等について、従来と異なる使用法の具体化  
新製品の試作品の設計・製作及び実験  
商業生産化するために行うパイロットプラントの設計、建設等の計画  
取得した特許を基にして販売可能な製品を製造するための技術的活動

### 研究開発費の会計処理及び表示等

3．研究開発費はすべて発生時に費用として処理しなければならない。したがって、例えば、外部に研究開発を委託した場合は、研究開発の内容について検収を行い、利用可能になった時点で費用として処理すべきであり、契約金等は前渡金として処理しなければならない。

4．研究開発費は、新製品の計画・設計又は既存製品の著しい改良等のために発生する費用であり、一般的には原価性がないと考えられるため、通常、一般管理費として計上する。ただし、製造現場において研究開発活動が行われ、かつ、当該研究開発に要した費用を一括して製造現場で発生する原価に含めて計上しているような場合があることから、研究開発費を当期製造費用に算入することが認められている。

この場合、当期製造費用に算入するに当たっては、研究開発費としての内容を十分に検討してその範囲を明確にすることとし、製造現場で発生していても製造原価に含めることが不合理であると認められる研究開発費については、当期製造費用に算入してはならないこととなる。

特に、研究開発費を当期製造費用として処理し、当該製造費用の大部分が期末仕掛品等として資産計上されることとなる場合には、従来の繰延資産等として資産計上する処理と結果的に変わらないこととなるため、妥当な会計処理とは認められないことに留意する必要がある。具体的には、ソフトウェア制作費のうち研究開発に係る部分について、当期製造費用として処理し、結果的にその大部分が資産計上されることとなる場合が該当する。

研究開発費の開示に当たっては、当期に発生した研究開発費として、一般管理費及び当期製造費用に計上した額を総額で注記する。

なお、研究開発費は、当期製造費用として処理したものを除き、一般管理費として当該科目名を付して記載する。

#### 特定の研究開発目的の機械装置等の会計処理

- 5．特定の研究開発目的にのみ使用され、他の目的に使用できない機械装置や特許権等を取  
得した場合の原価は、取得時の研究開発費として処理する。ここでいう「特定の研究開発  
目的にのみ使用され、他の目的に使用できない」とは、特定の研究開発プロジェクトの目  
的のみに使用され、他の研究開発プロジェクトには使用することが機能的・物理的にでき  
ないことをいう。

#### ソフトウェアの会計処理及び表示

##### ソフトウェアの概念・範囲

- 6．本報告におけるソフトウェアとは、コンピュータ・ソフトウェアをいい、その範囲は次  
のとおりとする。

コンピュータに一定の仕事を行わせるためのプログラム

システム仕様書、フローチャート等の関連文書

- 7．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。

#### 市場販売目的のソフトウェアの取扱い

(研究開発の終了時点)

- 8．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、製品番号を付すこと  
等により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。

「最初に製品化された製品マスター」の完成時点は、具体的には次の2点によって判断

する。

製品性を判断できる程度のプロトタイプが完成していること

プロトタイプを制作しない場合は、製品として販売するための重要な機能が完成しており、かつ重要な不具合を解消していること

(製品マスター完成後の制作費に係る処理)

9. 製品マスター又は購入したソフトウェアの機能の改良・強化を行う制作活動のための費用は、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第8項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。

(製品マスターの制作原価)

10. 製品マスターについては、適正な原価計算によってその取得原価を算定する。製品マスターの制作原価は、制作仕掛品についてはソフトウェア仮勘定などの勘定科目により、また、完成品についてはソフトウェアなどの勘定科目によって、いずれも無形固定資産として計上する。なお、無形固定資産としての表示に当たっては製品マスターの制作仕掛品と完成品を区分することなく一括してソフトウェアその他当該資産を示す名称を付した科目で掲げることとするが、制作仕掛品に重要性がある場合にはこれを区分して表示することが望ましい。

#### 資産計上することとなる自社利用のソフトウェアの取扱い

11. 自社利用のソフトウェアの資産計上の検討に際しては、そのソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であることが認められるという要件が満たされているか否かを判断する必要がある。その結果、将来の収益獲得又は費用削減が確実と認められる場合は無形固定資産に計上し、確実であると認められない場合又は確実であるかどうか不明な場合には、費用処理する。

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とおりである。

通信ソフトウェア又は第三者への業務処理サービスの提供に用いるソフトウェア等を利用することにより、会社(ソフトウェアを利用した情報処理サービスの提供者)が、契約に基づいて情報等の提供を行い、受益者からその対価を得ることとなる場合  
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と比較して会社(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見込まれる場合、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思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ものと認められる場合

12. 自社利用のソフトウェアに係る資産計上の開始時点は、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状況になった時点であり、そのことを立証できる証憑に基づいて決定する。そのような証憑としては、例えば、ソフトウェアの制作予算が承認された社内稟議書又はソフトウェアの制作原価を集計するための制作番号を記入した管理台帳等が考えられる。
13. 自社利用のソフトウェアに係る資産計上の終了時点は、実質的にソフトウェアの制作作業が完了したと認められる状況になった時点であり、そのことを立証できる証憑に基づいて決定する。そのような証憑としては、例えば、ソフトウェア作業完了報告書、最終テスト報告書等が考えられる。

#### ソフトウェアの導入費用の取扱い

（購入ソフトウェアの設定等に係る費用の会計処理）

14. 外部から購入したソフトウェアについて、そのソフトウェアの導入に当たって必要とされる設定作業及び自社の仕様に合わせるために行う付随的な修正作業等の費用は、購入ソフトウェアを取得するための費用として当該ソフトウェアの取得価額に含める。  
ただし、これらの費用について重要性が乏しい場合には、費用処理することができる。

（ソフトウェアを大幅に変更して自社仕様にするための費用の会計処理）

15. 自社で過去に制作したソフトウェア又は市場で販売されているパッケージソフトウェアの仕様を大幅に変更して、自社のニーズに合わせた新しいソフトウェアを制作するための費用は、それによる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を除き、研究開発目的のための費用と考えられるため、購入ソフトウェアの価額も含めて費用処理する。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には、購入ソフトウェアの価額を含めて当該費用を無形固定資産として計上する。

（その他の導入費用の会計処理）

16. ソフトウェアを利用するために必要なその他の導入費用については、次のとおり処理する。
  - (1) データをコンバートするための費用  
新しいシステムでデータを利用するために旧システムのデータをコンバートするための費用については、発生した事業年度の費用とする。
  - (2) トレーニングのための費用  
ソフトウェアの操作をトレーニングするための費用は、発生した事業年度の費用とする。

## 機器組込みソフトウェアの取扱い

(購入者の会計処理(自社利用))

17. 有機的の一体として機能する機器組込みソフトウェア(機械又は器具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。

## ソフトウェアの減価償却の方法

(市場販売目的のソフトウェアの減価償却の方法(「設例1及び設例2」参照))

18. 市場販売目的のソフトウェアに関しては、ソフトウェアの性格に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきである。合理的な償却方法としては、見込販売数量に基づく方法のほか、見込販売収益に基づく償却方法も認められる。

ただし、毎期の減価償却額は、残存有効期間に基づく均等配分額を下回ってはならない。したがって、毎期の減価償却額は、見込販売数量(又は見込販売収益)に基づく償却額と残存有効期間に基づく均等配分額とを比較し、いずれか大きい額を計上することになる。

この場合、当初における販売可能な有効期間の見積りは、原則として3年以内の年数とし、3年を超える年数とするときには、合理的な根拠に基づくことが必要である。

(見込販売数量(又は見込販売収益)の見直しの結果、当初の見込みが変動した場合の減価償却の方法及び見込販売数量(又は見込販売収益)の著しい減少が見込まれる場合の費用又は損失の処理方法(「設例3及び設例4」参照))

19. 無形固定資産として計上したソフトウェアの取得原価を見込販売数量(又は見込販売収益)に基づき減価償却を実施する場合、毎期末における翌期以降の見込販売数量(又は見込販売収益)の見直しの結果、販売開始時の総見込販売数量(総見込販売収益)が変動することが予想される。

見込販売数量(又は見込販売収益)が変動した場合には、当事業年度末における見直し後の見込販売数量(又は見込販売収益)に基づき、以下の計算式により、償却費の額を補正する必要がある。

$$\text{当事業年度の減価償却額} = \frac{\text{前事業年度末における未償却残高}}{\text{当事業年度の実績販売数量(又は実績販売収益)}} \times \frac{\text{当事業年度の実績販売数量(又は実績販売収益)}}{\text{当事業年度末における見直し後の見込販売数量(又は見込販売収益)}}$$

なお、見直しの結果、当初予見することのできなかった原因により、見込販売数量(又は見込販売収益)の著しい減少が見込まれる場合には、当該ソフトウェアの経済価値の減少部分を一時の費用又は損失として処理する。

この場合、販売開始時の総見込販売数量(又は総見込販売収益)と見直し後の総見込販売数量(又は総見込販売収益)との差異に対応するソフトウェアの取得原価を一時の費用又は損失として処理する。

(各事業年度末の未償却残高が翌期以降の見込販売収益を上回ることとなった場合の当該超過額の費用又は損失の処理方法(「設例5」参照))

20. 販売期間の経過に伴い、通常の償却を実施した後の未償却残高あるいは見込販売数量(又は見込販売収益)の著しい減少に伴う費用又は損失を計上した後の未償却残高が翌期以降の見込販売収益の額を上回った場合、当該超過額は一時の費用又は損失として処理する。

(自社利用のソフトウェアの減価償却の方法(「設例6」参照))

21. 自社利用のソフトウェアについては、その利用の実態に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきであるが、一般的には、定額法による償却が合理的である。

償却の基礎となる耐用年数としては、当該ソフトウェアの利用可能期間によるべきであるが、原則として5年以内の年数とし、5年を超える年数とするときには、合理的な根拠に基づくことが必要である。

利用可能期間については、每期見直しを行うこととし、各事業年度における減価償却額の計算に当たっては、以下の計算式に基づき償却費の額を補正する。

$$\text{当事業年度の減価償却額} = \frac{\text{前事業年度末における未償却残高}}{\text{当事業年度を含む見直し後の残存利用可能期間}} \times \text{当事業年度の期間}$$

なお、見直しを要することとなった要因等により、当該自社利用のソフトウェアの価値減少部分を一時の費用又は損失として処理することが適切な場合には、見直し後の利用可能期間に基づき期首時点における未償却残高の再計算を行い、当該期首時点での未償却残高の要修正差額を経済価値の減少部分としてとらえ、一時の費用又は損失として処理する。

(財務諸表における減価償却の方法に関する開示)

22. ソフトウェアの減価償却の方法に関し、重要な会計方針として開示すべき項目及び記載上の留意点は以下のとおりである。

(1) 開示すべき項目

市場販売目的のソフトウェアの減価償却方法に関する開示

ア. 市場販売目的のソフトウェアに関して採用した減価償却の方法

イ. 見込有効期間(年数)

自社利用のソフトウェアの減価償却方法に関する開示

ア. 自社利用のソフトウェアに関して採用した減価償却の方法

イ. 見込利用可能期間(年数)

(2) 記載上の留意点

ソフトウェアの減価償却方法の変更は、会計方針の変更に該当する。

見込有効期間及び見込利用可能期間の変更は、会計事実の変化に対応する処理であるから、会計方針の変更には該当しないが、その影響が重要である場合には、変更が行われた旨、その内容及び当該変更が財務諸表に及ぼす影響を注記する。

## 適用

23. 本報告は、平成11年4月1日以後開始する事業年度から適用する。

## 経過措置

24. 本報告の適用に当たっては、以下のように取り扱う。

(1) 研究開発費（ソフトウェアの制作に係るものを除く。）のうち、平成11年4月1日以後最初に開始する事業年度前の事業年度において発生したものについては、従来採用していた会計処理方法によることができる。

したがって、繰延資産に計上された試験研究費及び特定の研究開発目的のみに使用される機械装置等については、定められた償却期間が終了するまで毎期償却を行う方法、又は平成11年4月1日以後最初に開始する事業年度において全額償却する方法のいずれかによることになる。

(2) ソフトウェア制作費のうち、平成11年4月1日以後最初に開始する事業年度前の事業年度において制作を開始したソフトウェアの当該制作費に関する資産計上又は費用計上の処理については、制作が完了するまでの制作費を含め、従来採用していた会計処理方法によることができる。

ただし、ソフトウェアの表示科目及び減価償却の方法については、本報告を適用する。

25. 従来採用していた会計処理方法が本報告と異なる場合で、第24項の経過措置の適用により、従来採用していた会計処理方法を継続して採用するときには、重要な会計方針においてその方法を記載する。