

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」の改正について

平成26年11月28日

日本公認会計士協会

| 新   | 旧   |
|---|---|
| <p>会計制度委員会報告第12号</p> <p>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</p> <p>平成11年3月31日<br/>改正 平成23年3月29日<br/><u>最終改正 平成26年11月28日</u><br/>日本公認会計士協会</p>  | <p>会計制度委員会報告第12号</p> <p>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</p> <p>平成11年3月31日<br/>改正 平成23年3月29日<br/>日本公認会計士協会</p>  |
| 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  | 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  |
| 研究・開発の範囲  | 研究・開発の範囲  |
| <p>2. 「<u>研究開発費等に係る会計基準</u>」では、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究」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。</p> <p>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・探究<br/>新しい知識の調査・探究の結果を受け、製品化、業務化等を行うための活動<br/>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<br/>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<br/>既存の製品、部品に係る従来と異なる使用法の具体化<br/>工具、治具、金型等について、従来と異なる使用法の具体化<br/>新製品の試作品の設計・製作及び実験<br/>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<br/>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</p> | <p>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究」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。</p> <p>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・探究<br/>新しい知識の調査・探究の結果を受け、製品化、<u>又は</u>業務化等を行うための活動<br/>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<br/>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<br/>既存の製品、部品に係る従来と異なる使用法の具体化<br/>工具、治具、金型等について、従来と異なる使用法の具体化<br/>新製品の試作品の設計・製作及び実験<br/>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<br/>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</p> |
| 研究開発費の会計処理及び表示等   | 研究開発費の会計処理及び表示等   |
| <p>3. 研究開発費は<u>全</u>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。</p>   | <p>3. 研究開発費は<u>すべ</u>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。</p>  |
| <p>4. 研究開発費は、新製品の計画・設計、<u>既存</u>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。</p> <p>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。</p> <p>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</p>   | <p>4. 研究開発費は、新製品の計画・設計、<u>又は</u>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。</p> <p>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。</p> <p>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</p>   |

| 新   | 旧   |
|---|---|
| <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>  | <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>  |
| ソフトウェアの会計処理及び表示等  | ソフトウェアの会計処理及び表示   |
| 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  | 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  |
| <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>例えば、当該ソフトウェアを利用することにより、利用する前と比べ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。</p> <p>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</p> | <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>例えば、当該ソフトウェアを利用することにより、利用する前に比べ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。</p> <p>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</p> |
| <p>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、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。</p>   | <p>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。</p>  |
| 機器組込みソフトウェアの取扱い   | 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））  | （購入者の会計処理（自社利用））  |
| <p>17．有機的一体として機能する機器組込みソフトウェア（機械、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。</p>  | <p>17．有機的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。</p>   |



| 新   | 旧   |
|---|---|
| ソフトウェアの減価償却の方法<br>(市場販売目的のソフトウェアの減価償却の方法 <a href="#">「設例 1 及び設例 2 参照」</a> )   | ソフトウェアの減価償却の方法<br>(市場販売目的のソフトウェアの減価償却の方法 <a href="#">(「設例 1 及び設例 2」参照)</a> )  |
| 18. (省 略)   | 18. (同 左)   |
| (見込販売数量(又は見込販売収益)の見直しの結果、見込販売数量(又は見込販売収益)を変更した場合の減価償却の方法 <a href="#">「設例 3 参照」</a> )  | (見込販売数量(又は見込販売収益)の見直しの結果、見込販売数量(又は見込販売収益)を変更した場合の減価償却の方法 <a href="#">(「設例 3」参照)</a> )   |
| <p>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、適宜行われる見込販売数量(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(又は総見込販売収益)を変更することがある。</p> <p>例えば、新たに入手可能となった情報に基づいて当第 2 四半期会計期間末において見込販売数量(又は見込販売収益)を変更した場合には、以下の計算式により当第 2 四半期累計期間及び当第 3 四半期以降の減価償却額を算定する。</p> $\text{当第 2 四半期累計期間の減価償却額} = \frac{\text{当期首における未償却残高}}{\text{当第 2 四半期累計期間の実績販売数量 (又は実績販売収益)}} \times \text{当第 2 四半期累計期間の実績販売数量 (又は実績販売収益)}$ $\text{当第 3 四半期以降の減価償却額} = \frac{\text{当第 3 四半期の期首における未償却残高}}{\text{当第 3 四半期の期首における変更後の見込販売数量 (又は見込販売収益)}} \times \text{当第 3 四半期の期首における変更後の見込販売数量 (又は見込販売収益)}$ <p>なお、見込販売数量(又は見込販売収益)の変更について、過去に見積<del>も</del>った見込販売数量(又は見込販売収益)がその時点での合理的な見積りに基づくものでなく、これを事後的に合理的な見積りに基づいたものに変更する場合には、会計上の見積りの変更ではなく過去の誤謬の訂正に該当することに留意する。</p> | <p>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、適宜行われる見込販売数量(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(又は総見込販売収益)を変更することがある。</p> <p>例えば、新たに入手可能となった情報に基づいて当第 2 四半期会計期間末において見込販売数量(又は見込販売収益)を変更した場合には、以下の計算式により当第 2 四半期累計期間及び当第 3 四半期以降の減価償却額を算定する。</p> $\text{当第 2 四半期累計期間の減価償却額} = \frac{\text{当期首における未償却残高}}{\text{当第 2 四半期累計期間の実績販売数量 (又は実績販売収益)}} \times \text{当第 2 四半期累計期間の実績販売数量 (又は実績販売収益)}$ $\text{当第 3 四半期以降の減価償却額} = \frac{\text{当第 3 四半期の期首における未償却残高}}{\text{当第 3 四半期の期首における変更後の見込販売数量 (又は見込販売収益)}} \times \text{当第 3 四半期の期首における変更後の見込販売数量 (又は見込販売収益)}$ <p>なお、見込販売数量(又は見込販売収益)の変更について、過去に見積った見込販売数量(又は見込販売収益)がその時点での合理的な見積りに基づくものでなく、これを事後的に合理的な見積りに基づいたものに変更する場合には、会計上の見積りの変更ではなく過去の誤謬の訂正に該当することに留意する。</p> |
| (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 <a href="#">「設例 5 参照」</a> )   | (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 <a href="#">(「設例 5」参照)</a> )  |
| 20. (省 略)   | 20. (同 左)   |
| (自社利用のソフトウェアの減価償却の方法 <a href="#">「設例 6 参照」</a> )  | (自社利用のソフトウェアの減価償却の方法 <a href="#">(「設例 6」参照)</a> )   |
| 21. (省 略)   | 21. (同 左)   |
| 適 用   | 適 用   |
| 23-2. 「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」の改正について」(平成23年3月29日)は、平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用する。なお、適用初年度より前の事業年度に行われている会計上の変更及び過去の誤謬の訂正については遡及処理しない。  | 23-2. 「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」の改正について」(平23年3月29日)は、平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用する。なお、適用初年度より前の事業年度に行われている会計上の変更及び過去の誤謬の訂正については遡及処理しない。   |
| <a href="#">23-3. 「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」の改正について」(平成26年11月28日)は、平成26年11月28日から適用する。</a>   | (新 設)   |

| 新<br>結論の背景   | 旧<br>結論の背景  |
|--|---|
| 研究・開発の範囲   | 研究・開発の範囲  |
| 研究・開発に含まれるか否かの判断及び含まれない典型例   | (研究・開発に含まれるか否かの判断及び含まれない典型例)  |
| 26．（省 略）   | 26．（同 左）  |
| 繰延処理される開発費の範囲  | 繰延処理される開発費の範囲   |
| 27．意見書では、研究開発費は <u>全</u> て発生時に費用として処理しなければならないと規定 <u>され</u> ている。これに対し、財務諸表等規則第36条には、繰延処理できる繰延資産の範囲として開発費の科目名が掲げられている。これは、従来用いられていた「開発費」の用語は、新技術の採用、新経営組織の採用、資源の開発及び市場の開拓までもを包含する広範な内容を有しており、意見書による「開発」の定義の範囲に含まれない費用が発生することが想定されるため、それらの費用を繰延資産として計上する場合の計上区分を明示したものである。   | 27．意見書では、研究開発費は <u>す</u> べて発生時に費用として処理しなければならないと規定 <u>し</u> ている。これに対し、財務諸表等規則第36条には、繰延処理できる繰延資産の範囲として開発費の科目名が掲げられている。これは、従来用いられていた「開発費」の用語は、新技術の採用、新経営組織の採用、資源の開発及び市場の開拓までもを包含する広範な内容を有しており、意見書による「開発」の定義の範囲に含まれない費用が発生することが想定されるため、それらの費用を繰延資産として計上する場合の計上区分を明示したものである。  |
| ソフトウェアの会計処理及び表示 <u>等</u>   | ソフトウェアの会計処理及び表示   |
| 市場販売目的のソフトウェアの取扱い  | 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）  | （研究開発の終了時点）   |
| 32．意見書では、市場販売目的のソフトウェアに関する研究開発の終了時点について、「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 <u>「</u> 最初に製品化された製品マスター <u>」</u> が完成」した時点と <u>され</u> ており、この時点までに発生した費用は研究開発費に該当することと <u>され</u> ている。<br>研究開発の終了時点を判断するに当たっては、製品マスターについて販売の意思が明らかにされること、最初に製品化された製品マスターが完成すること、の <u>二</u> つの要件が満たされなければならない。<br>販売の意思が明らかにされる時点とは、製品マスターの完成の前後にかかわらず、当該製品を市場で販売することを意思決定した時点が考えられる。例えば、製品番号を付す、 <u>又</u> はカタログに載せるなどの方法で、市場で販売する意思が明確に確認できるようになった時点などが典型的な例である。<br>また「最初に製品化された製品マスター」の完成とは、機能評価版についてバグ取りや一部機能変更が終了した段階の製品マスターの完成と考えられる。これは製品としての完成版ではないものの、当該ソフトウェアが特徴としている重要な機能が盛り込まれていることが必要である。<br>これを具体的に説明すると、制作過程においてプロトタイプを制作するような方式を採用している場合には、製品が市場で受け入れられるかどうか、他社製品との競争力を有しているかどうかなどの検討を行うことができる程度のプロトタイプが完成していることが求められる。<br><br>ここでいうプロトタイプとは、機能評価版のソフトウェアで重要なバグ取りを終えている状態のものを想定している。このプロトタイプを評価することによって、最終的な市場販売の時期・価格等に関する意思決定が行われることとなる。また、新しい技術が利用される場合には、その技術が製品において利用可能であることがプロトタイプによって確認されていることが求められる。<br>また、プロトタイプの制作を行わずに製品マスターを制作する場合には、少なくとも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 <u>、</u> 重要な不具合を解消していることが必要になる。<br>例えば、入力画面や出力帳票などが完全なものではない、操作性に関してはまだ改良の余地がある、 <u>又</u> は 処理速度の面で改善の余地が残されている、といった状態でも、問題を解消す | 32．意見書では、市場販売目的のソフトウェアに関する研究開発の終了時点について、「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 <u>『</u> 最初に製品化された製品マスター <u>』</u> が完成」した時点と <u>し</u> ており、この時点までに発生した費用は研究開発費に該当することと <u>し</u> ている。<br>研究開発の終了時点を判断するに当たっては、製品マスターについて販売の意思が明らかにされること、最初に製品化された製品マスターが完成すること、の <u>2</u> つの要件が満たされなければならない。<br>販売の意思が明らかにされる時点とは、製品マスターの完成の前後にかかわらず、当該製品を市場で販売することを意思決定した時点が考えられる。例えば、製品番号を付す、 <u>あるい</u> はカタログに載せるなどの方法で、市場で販売する意思が明確に確認できるようになった時点などが典型的な例である。<br>また「最初に製品化された製品マスター」の完成とは、機能評価版についてバグ取りや一部機能変更が終了した段階の製品マスターの完成と考えられる。これは製品としての完成版ではないものの、当該ソフトウェアが特徴としている重要な機能が盛り込まれていることが必要である。<br>これを具体的に説明すると、制作過程においてプロトタイプを制作するような方式を採用している場合には、 <u>当該製品の製品性、すなわち、</u> 製品が市場で受け入れられるかどうか、他社製品との競争力を有しているかどうかなどの検討を行うことができる程度のプロトタイプが完成していることが求められる。<br>ここでいうプロトタイプとは、機能評価版のソフトウェアで重要なバグ取りを終えている状態のものを想定している。このプロトタイプを評価することによって、最終的な市場販売の時期・価格等に関する意思決定が行われることとなる。また、新しい技術が利用される場合には、その技術が製品において利用可能であることがプロトタイプによって確認されていることが求められる。<br>また、プロトタイプの制作を行わずに製品マスターを制作する場合には、少なくとも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が必要になる。<br>例えば、入力画面や出力帳票などが完全なものではない、操作性に関してはまだ改良の余地がある、 <u>あるい</u> は 処理速度の面で改善の余地が残されている、といった状態でも、問題を解 |



| 新  | 旧   |
|--|---|
| <p>るための方法が明確になっており、それが製品の完成に当たって重要なものではないことが確認されていれば、資産計上の要件を満たしているものと考えられる。</p> <p>なお、海外の製品を日本語版に加工して販売する場合には、日本語版に加工するに当たって重要な技術上の問題点がないことが確認されていれば、既に研究開発の段階は終了していると判断して差し支えないものと考えられる。</p>   | <p>消するための方法が明確になっており、それが製品の完成に当たって重要なものではないことが確認されていれば、資産計上の要件を満たしているものと考えられる。</p> <p>なお、海外の製品を日本語版に加工して販売する場合には、日本語版に加工するに当たって重要な技術上の問題点がないことが確認されていれば、既に研究開発の段階は終了していると判断して差し支えないものと考えられる。</p>  |
| <p>(製品マスターの制作原価)</p> <p>35．意見書においては、製品マスターは、製品マスター自体が販売の対象物ではないこと、機械装置等と同様にこれを利用（複写）して製品を作成すること、法的権利（著作権）を有していること、及び適正な原価計算により取得原価を明確化できることから、当該取得原価を無形固定資産として計上することと<u>され</u>ている。</p> <p>製品マスターの完成品を無形固定資産として計上する（仕掛品についても同様）ことに伴い、製品マスターの制作原価及び製品マスターの償却費についての製造原価の計算における取扱いについては、以下の方法が考えられる。</p> <p>(1) 製品マスターの制作原価を製造原価に含めることなく直接的に無形固定資産として計上し、製品マスターの償却費を製造原価の経費として計上する。</p> <p>(2) 製品マスターの制作原価を製造原価に含め、製品マスターの制作仕掛品及び完成品を無形固定資産へ振り替えることにより製造原価から控除する。また、製品マスターの償却費は製造原価の経費として計上する。</p> <p>(3) 製品マスターの制作原価を製造原価に含め、製品マスターの制作仕掛品及び完成品を無形固定資産へ振り替えることにより製造原価から控除する。また、製品マスターの償却費は売上原価に直接算入する。</p> <p>これらの方法のうち、(1)の方法は、製品マスターの制作そのものに係るコストが当期製造費用に含まれないため、当期のソフトウェア制作活動（研究開発活動を除く。）が製造原価の計算に反映されない面がある。また、(2)の方法は、製品マスターの制作原価と完成品としての製品マスターの償却費がともに製造原価の当期製造費用に含まれ、同一の製品マスターに係る制作原価が二重に計上される点において不適切である。</p> <p>このように考えると、ソフトウェアの制作活動が製造原価の計算に適切に反映されるという観点からは、(3)の方法によることが望ましいといえる。</p> <p>(3)の方法による場合の具体的な処理は、次のとおりとなる。</p> <p>製品マスターの制作原価は製造原価として計上し、当期製造費用から制作仕掛品と完成品を無形固定資産に振り替える。</p> <p>製品マスターの償却は販売したソフトウェアに対応する償却額とし、ソフトウェアの売上原価に計上する。</p> <p>製品としてのソフトウェアで販売されなかったもの及び複写等制作途上のものについては、棚卸資産の仕掛品として計上する（製品マスターの償却費は配分されるべき原価が確定しないため当該仕掛品の原価には含めない。）。</p> | <p>(製品マスターの制作原価)</p> <p>35．意見書においては、製品マスターは、製品マスター自体が販売の対象物ではないこと、機械装置等と同様にこれを利用（複写）して製品を作成すること、法的権利（著作権）を有していること、及び適正な原価計算により取得原価を明確化できることから、当該取得原価を無形固定資産として計上することと<u>し</u>ている。</p> <p>製品マスターの完成品を無形固定資産として計上する（仕掛品についても同様）ことに伴い、製品マスターの制作原価及び製品マスターの償却費についての製造原価の計算における取扱いについては、以下の方法が考えられる。</p> <p>(1) 製品マスターの制作原価を製造原価に含めることなく直接的に無形固定資産として計上し、製品マスターの償却費を製造原価の経費として計上する。</p> <p>(2) 製品マスターの制作原価を製造原価に含め、製品マスターの制作仕掛品及び完成品を無形固定資産へ振り替えることにより製造原価から控除する。また、製品マスターの償却費は製造原価の経費として計上する。</p> <p>(3) 製品マスターの制作原価を製造原価に含め、製品マスターの制作仕掛品及び完成品を無形固定資産へ振り替えることにより製造原価から控除する<u>こととする</u>。また、製品マスターの償却費は売上原価に直接算入する。</p> <p>これらの方法のうち、(1)の方法は、製品マスターの制作そのものに係るコストが当期製造費用に含まれないため、当期のソフトウェア制作活動（研究開発活動を除く。）が製造原価の計算に反映されない面がある。また、(2)の方法は、製品マスターの制作原価と完成品としての製品マスターの償却費がともに製造原価の当期製造費用に含まれ、同一の製品マスターに係る制作原価が二重に計上される点において不適切である。</p> <p>このように考えると、ソフトウェアの制作活動が製造原価の計算に適切に反映されるという観点からは、(3)の方法によることが望ましいといえる。</p> <p>(3)の方法による場合の具体的な処理は、次のとおりとなる。</p> <p>製品マスターの制作原価は製造原価として計上し、当期製造費用から制作仕掛品と完成品を無形固定資産に振り替える。</p> <p>製品マスターの償却は販売したソフトウェアに対応する償却額とし、ソフトウェアの売上原価に計上する。</p> <p>製品としてのソフトウェアで販売されなかったもの及び複写等制作途上のものについては、棚卸資産の仕掛品として計上する（製品マスターの償却費は配分されるべき原価が確定しないため当該仕掛品の原価には含めない。）。</p> |
| <p>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</p> <p>37．資産計上を終了する時点の取扱いについては、メンテナンス作業へ切<u>り</u>替わった時点とすることも検討したが、終了時点を明確に特定するには不十分であり、資産計上の終了時点の決定に際しては、具体的な証拠に基づいて判断すべきことを明らかにした。</p> <p>なお、制作段階により区分する方法は、ソフトウェア制作には多様な制作実態が存在し、それらを明確に区分することは困難であり、結果として実態に合致しなくなると考えられるため、採</p>  | <p>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</p> <p>37．資産計上を終了する時点の取扱いについては、メンテナンス作業へ切替わった時点とすることも検討したが、終了時点を明確に特定するには不十分であり、資産計上の終了時点の決定に際しては、具体的な証拠に基づいて判断すべきことを明らかにした。</p> <p>なお、制作段階により区分する方法は、ソフトウェア制作には多様な制作実態が存在し、それらを明確に区分することは困難であり、結果として実態に合致しなくなると考えられるため、採</p>   |

| 新  | 旧  |
|--|--|
| 用していない。  | 用していない。  |
| ソフトウェアの導入費用の取扱い<br>(購入ソフトウェアの設定等に係る費用の会計処理)  | ソフトウェアの導入費用の取扱い<br>(購入ソフトウェアの設定等に係る費用の会計処理)  |
| <p>38．完成品のソフトウェアを購入して利用するまでには、ソフトウェアの導入に係る費用やソフトウェアを利用する環境を整えるための費用が発生するが、これらの費用に関する会計処理については、以下のように考え<b>られる</b>。</p> <p>完成品のソフトウェアを購入し、社内で利用する場合には、大きく分けると次の<b>二</b>つがある。</p> <p>(1) 購入ソフトウェアをそのまま導入する場合<br/>完成したパッケージソフトウェアをそのまま導入するケースで、追加の作業は簡単な導入作業程度である。</p> <p>(2) 購入ソフトウェアの設定等が必要になるケース<br/>完成したソフトウェアを購入する場合でも、例えば、財務会計ソフトの科目マスターの設定のように設定作業が必要となる場合、<b>又</b>は自社の仕様に合わせて画面や帳票などを修正する場合などがある。これらの作業は、自社で行う場合と外部委託する場合がある。</p> <p>購入したソフトウェアをそのまま導入する場合、例えばワープロソフトのようなビジネスソフトなどを購入するような場合には、導入費用は一般的にはほとんど発生しないと考えられる。</p> <p>外部から購入したパッケージソフトウェアに対して設定作業又は自社の仕様に合わせるための付随的な修正作業等の費用は、購入したソフトウェアを使用するために不可欠な費用であり、有形固定資産の取得に要する付随費用と同様に、ソフトウェアの取得価額に含めるべきである。</p> | <p>38．完成品のソフトウェアを購入して利用するまでには、ソフトウェアの導入に係る費用やソフトウェアを利用する環境を整えるための費用が発生するが、これらの費用に関する会計処理については、以下のように考える。</p> <p>完成品のソフトウェアを購入し、社内で利用する場合には、大きく分けると次の<b>2</b>つがある。</p> <p>(1) 購入ソフトウェアをそのまま導入する場合<br/>完成したパッケージソフトウェアをそのまま導入するケースで、追加の作業は簡単な導入作業程度である。</p> <p>(2) 購入ソフトウェアの設定等が必要になるケース<br/>完成したソフトウェアを購入する場合でも、例えば、財務会計ソフトの科目マスターの設定のように設定作業が必要となる場合、<b>あるい</b>は自社の仕様に合わせて画面や帳票などを修正する場合などがある。これらの作業は、<b>自社</b>で行う場合と外部委託する場合がある。</p> <p>購入したソフトウェアをそのまま導入する場合、例えばワープロソフトのようなビジネスソフトなどを購入するような場合には、導入費用は一般的にはほとんど発生しないと考えられる。</p> <p>外部から購入したパッケージソフトウェアに対して設定作業又は自社の仕様に合わせるための付随的な修正作業等の費用は、購入したソフトウェアを使用するために不可欠な費用であり、有形固定資産の取得に要する付随費用と同様に、ソフトウェアの取得価額に含めるべきである。</p> |
| 機器組込みソフトウェアの取扱い<br>(購入者の会計処理)  | 機器組込みソフトウェアの取扱い<br>(購入者の会計処理)  |
| <p>41．パソコンのように、ソフトウェア対応に互換性がある場合には、ソフトウェアと機器は区分すべきである。しかし、ファームウェアのように機器組込みとしてセットで購入しているものは、次のような理由からソフトウェアを区分することなく機械等として処理することになる。したがって、機器組込みソフトウェアは機械及び装置などの有形固定資産の減価償却を通じて費用化される。</p> <p>(1) 機器とソフトウェアは相互に有機的の一体として機能すること。両者は別個では何ら機能せず、両者は一体として<b>初</b>めて機能する。</p> <p>機能一体であることから機器とソフトウェアの対価は区分されていないのが通例である。</p> <p>機器<b>又</b>はソフトウェアの技術革新を考えると、一方だけが長く機能するとは考えにくい。</p> <p>(2) 経済的耐用年数も両者に相互関連性が高い。</p> <p>しかしながら、ソフトウェアの交換（バージョンアップ）が予定されている場合で、バージョンアップによる機能向上が革新的であるようなときは、機器とは別個にソフトウェアとして処理することが適切なこともある。</p> <p>また、機械等の購入時にソフトウェア交換が、契約により予定され、新・旧ソフトウェアの購入価格が明確な場合には、ソフトウェア部分を区分して処理することもある。</p>  | <p>41．パソコンのように、ソフトウェア対応に互換性がある場合には、ソフトウェアと機器は区分すべきである。しかし、ファームウェアのように機器組込みとしてセットで購入しているものは、次のような理由からソフトウェアを区分することなく機械等として処理することになる。したがって、機器組込みソフトウェアは機械及び装置などの有形固定資産の減価償却を通じて費用化される。</p> <p>(1) 機器とソフトウェアは相互に有機的の一体として機能すること。両者は別個では何ら機能せず、両者は一体として<b>はじ</b>めて機能する。</p> <p>機能一体であることから機器とソフトウェアの対価は区分されていないのが通例である。</p> <p>機器、<b>ソフトウェア</b>の技術革新を考えると、一方だけが長く機能するとは考えにくい。</p> <p>(2) 経済的耐用年数も両者に相互関連性が高い。</p> <p>しかしながら、ソフトウェアの交換（バージョンアップ）が予定されている場合で、バージョンアップによる機能向上が革新的であるようなときは、機器とは別個にソフトウェアとして処理することが適切なこともある。</p> <p>また、機械等の購入時にソフトウェア交換が、契約により予定され、新・旧ソフトウェアの購入価格が明確な場合には、ソフトウェア部分を区分して処理することもある。</p>  |

| 新   | 旧  |                                   |                                   |            |                                   |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
|---|--|-----------------------------------|-----------------------------------|------------|-----------------------------------|-----------------------------------|--|---|---|----|----|----|-----|-------|-------|-----|---------|---------|------|-------|-------|-----|---------|---------|------|-----|-----|----|--------|--------|---|--|------------|-----------------------------------|------------|------------|-----------------------------------|--|---|---|----|----|----|-----|-------|-------|-----|---------|---------|------|-------|-------|-----|---------|---------|------|-----|-----|----|--------|--------|
| 設例による解説   | 設例による解説  |                                   |                                   |            |                                   |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
| <p>以下では、本報告による会計処理等について、理解を深めるために設例による解説を示すこととする。</p> <p>設例は、本報告で示された<u>全</u>ての会計処理等を網羅しているわけではなく、前提条件に示された状況に適合するものである。したがって、前提条件が異なれば、それに適合する会計処理等も異なる場合があり、この場合には本報告で示されている会計処理等を参照することが必要となる。なお、設例で示された金額や比率などの数値は、特別な意味を有するものではなく、説明の便宜のために用いられているにすぎない。</p>   | <p>以下では、本報告による会計処理等について、理解を深めるために設例による解説を示すこととする。</p> <p>設例は、本報告で示された<u>すべ</u>ての会計処理等を網羅しているわけではなく、前提条件に示された状況に適合するものである。したがって、前提条件が異なれば、それに適合する会計処理等も異なる場合があり、この場合には本報告で示されている会計処理等を参照することが必要となる。なお、設例で示された金額や比率などの数値は、特別な意味を有するものではなく、説明の便宜のために用いられているにすぎない。</p> |                                   |                                   |            |                                   |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
| 設例 1 市場販売目的のソフトウェアの減価償却の方法（その 1）<br>販売開始時における見込みどおりに各年度の販売収益が計上された場合  | 設例 1 市場販売目的のソフトウェアの減価償却の方法（その 1）<br>販売開始時における見込みどおりに各年度の販売収益が計上された場合   |                                   |                                   |            |                                   |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
| <p>&lt; 前提条件 &gt;</p> <p>1．無形固定資産として計上されたソフトウェア制作費の総額 300,000千円</p> <p>2．当該ソフトウェアの見込有効期間 3 年</p> <p>3．販売開始時における総見込販売数量及び総見込販売収益</p> <table><tr><th></th><th>各年度の見込販売数量</th><th>販売開始時（初年度）の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量</th><th>各年度の見込販売単価</th><th>各年度の見込販売収益</th><th>販売開始時（初年度）の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益</th></tr><tr><th></th><th>個</th><th>個</th><th>千円</th><th>千円</th><th>千円</th></tr><tr><td>初年度</td><td>1,200</td><td>3,500</td><td>200</td><td>240,000</td><td>521,000</td></tr><tr><td>2 年度</td><td>1,500</td><td>2,300</td><td>150</td><td>225,000</td><td>281,000</td></tr><tr><td>3 年度</td><td>800</td><td>800</td><td>70</td><td>56,000</td><td>56,000</td></tr></table> <p>（<u>注</u>）本設例では、販売が進むにつれ販売価格の下落する傾向のあるソフトウェアの特性を加味している。</p> <p>4．（省 略）</p> |  | 各年度の見込販売数量                        | 販売開始時（初年度）の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量 | 各年度の見込販売単価 | 各年度の見込販売収益                        | 販売開始時（初年度）の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 |  | 個 | 個 | 千円 | 千円 | 千円 | 初年度 | 1,200 | 3,500 | 200 | 240,000 | 521,000 | 2 年度 | 1,500 | 2,300 | 150 | 225,000 | 281,000 | 3 年度 | 800 | 800 | 70 | 56,000 | 56,000 | <p>&lt; 前提条件 &gt;</p> <p>1．無形固定資産として計上されたソフトウェア制作費の総額 300,000千円</p> <p>2．当該ソフトウェアの見込有効期間 3 年</p> <p>3．販売開始時における総見込販売数量及び総見込販売収益</p> <table><tr><th></th><th>各年度の見込販売数量</th><th>販売開始時（初年度）の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量</th><th>各年度の見込販売単価</th><th>各年度の見込販売収益</th><th>販売開始時（初年度）の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益</th></tr><tr><th></th><th>個</th><th>個</th><th>千円</th><th>千円</th><th>千円</th></tr><tr><td>初年度</td><td>1,200</td><td>3,500</td><td>200</td><td>240,000</td><td>521,000</td></tr><tr><td>2 年度</td><td>1,500</td><td>2,300</td><td>150</td><td>225,000</td><td>281,000</td></tr><tr><td>3 年度</td><td>800</td><td>800</td><td>70</td><td>56,000</td><td>56,000</td></tr></table> <p>（本設例では、販売が進むにつれ販売価格の下落する傾向のあるソフトウェアの特性を加味している。<u>ㇿ</u>）</p> <p>4．（同 左）</p> |  | 各年度の見込販売数量 | 販売開始時（初年度）の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量 | 各年度の見込販売単価 | 各年度の見込販売収益 | 販売開始時（初年度）の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 |  | 個 | 個 | 千円 | 千円 | 千円 | 初年度 | 1,200 | 3,500 | 200 | 240,000 | 521,000 | 2 年度 | 1,500 | 2,300 | 150 | 225,000 | 281,000 | 3 年度 | 800 | 800 | 70 | 56,000 | 56,000 |
|   | 各年度の見込販売数量   | 販売開始時（初年度）の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量 | 各年度の見込販売単価                        | 各年度の見込販売収益 | 販売開始時（初年度）の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
|   | 個  | 個                                 | 千円                                | 千円         | 千円                                |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
| 初年度   | 1,200  | 3,500                             | 200                               | 240,000    | 521,000                           |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
| 2 年度  | 1,500  | 2,300                             | 150                               | 225,000    | 281,000                           |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
| 3 年度  | 800  | 800                               | 70                                | 56,000     | 56,000                            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
|   | 各年度の見込販売数量   | 販売開始時（初年度）の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量 | 各年度の見込販売単価                        | 各年度の見込販売収益 | 販売開始時（初年度）の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
|   | 個  | 個                                 | 千円                                | 千円         | 千円                                |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
| 初年度   | 1,200  | 3,500                             | 200                               | 240,000    | 521,000                           |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
| 2 年度  | 1,500  | 2,300                             | 150                               | 225,000    | 281,000                           |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
| 3 年度  | 800  | 800                               | 70                                | 56,000     | 56,000                            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
| 設例 2 市場販売目的のソフトウェアの減価償却の方法（その 2）<br>残存有効期間に基づく均等配分額の制限を受ける場合  | 設例 2 市場販売目的のソフトウェアの減価償却の方法（その 2）<br>残存有効期間に基づく均等配分額の制限を受ける場合   |                                   |                                   |            |                                   |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |
| <p>&lt; 前提条件 &gt;</p> <p>1．無形固定資産として計上されたソフトウェア制作費の総額 300,000千円</p> <p>2．当該ソフトウェアの見込有効期間 3 年</p> <p>3．販売開始時における総見込販売数量及び総見込販売収益</p>   | <p>&lt; 前提条件 &gt;</p> <p>1．無形固定資産として計上されたソフトウェア制作費の総額 300,000千円</p> <p>2．当該ソフトウェアの見込有効期間 3 年</p> <p>3．販売開始時における総見込販売数量及び総見込販売収益</p>  |                                   |                                   |            |                                   |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |   |  |            |                                   |            |            |                                   |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |     |     |    |        |        |



新

|     | 各年度の<br>見込販売<br>数量 | 販売開始時（初<br>年度）の総見込<br>販売数量及び各<br>年度の期首の見<br>込販売数量 | 各年度の見<br>込販売単価 | 各年度の見<br>込販売収益 | 販売開始時（初<br>年度）の総見込<br>販売収益及び各<br>年度の期首の見<br>込販売収益 |
|-----|--------------------|---|----------------|----------------|---|
|     | 個                  | 個   | 千円             | 千円             | 千円  |
| 初年度 | 1,100              | 3,000   | 200            | 220,000        | 445,000   |
| 2年度 | 700                | 1,900   | 150            | 105,000        | 225,000   |
| 3年度 | 1,200              | 1,200   | 100            | 120,000        | 120,000   |

(注) 本設例では、販売が進むにつれ販売価格の下落する傾向のあるソフトウェアの特性を加味している。

4．販売開始時における見込みどおりに各年度の販売収益が計上されたものとする。また、当該ソフトウェアの見込有効期間にも変更がなかったものとする。

< 計算例 >

イ．見込販売数量に基づく減価償却の方法による場合の減価償却額の計算

|     | 各年度の<br>実績販売<br>数量 | 販売開始時（初<br>年度）の総見込<br>販売数量及び各<br>年度の期首の見<br>込販売数量 | 見込販売数<br>量に基づく<br>各年度の減<br>価償却額<br>A | 残存有効期<br>間に基づく<br>均等配分償<br>却額<br>B | 各年度の減価<br>償却実施額<br>（AとBのい<br>ずれか大きい<br>金額） | 販売開始時<br>（初年度）<br>又は各年度<br>の期首の未<br>償却残高 |
|-----|--------------------|---|--------------------------------------|------------------------------------|--|--|
|     | 個                  | 個   | 千円                                   | 千円                                 | 千円   | 千円                                       |
| 初年度 | 1,100              | 3,000   | <u>*a</u> 110,000                    | <u>*b</u> 100,000                  | 110,000                                    | 300,000                                  |
| 2年度 | 700                | 1,900   | <u>*c</u> 70,000                     | <u>*d</u> 95,000                   | 95,000                                     | 190,000                                  |
| 3年度 | 1,200              | 1,200   | 95,000                               | 95,000                             | 95,000                                     | 95,000                                   |

(1) 初年度においては、見込販売数量に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を上回ることとなるため、見込販売数量に基づく減価償却額をもって減価償却費を計上することとなる。  
(初年度における減価償却額の計算)

\*a ソフトウェアの取得価額

×

当年度の実績販売数量

販売開始時の総見込販売数量

= 300,000 千円

×

1,100 個

3,000 個

= 110,000 千円

\*b 

ソフトウェアの取得価額

残存有効期間

= 

300,000千円

3 年

= 100,000千円

(2) 2年度においては、見込販売数量に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を下回ることとなるため、残存有効期間に基づく均等配分償却額をもって減価償却費を計上することとなる。

旧

|     | 各年度の<br>見込販売数量 | 販売開始時（初<br>年度）の総見込<br>販売数量及び各<br>年度の期首の見<br>込販売数量 | 各年度の<br>見込販売単価 | 各年度の<br>見込販売収益 | 販売開始時（初<br>年度）の総見込<br>販売収益及び各<br>年度の期首の見<br>込販売収益 |
|-----|----------------|---|----------------|----------------|---|
|     | 個              | 個   | 千円             | 千円             | 千円  |
| 初年度 | 1,100          | 3,000   | 200            | 220,000        | 445,000   |
| 2年度 | 700            | 1,900   | 150            | 105,000        | 225,000   |
| 3年度 | 1,200          | 1,200   | 100            | 120,000        | 120,000   |

(本設例では、販売が進むにつれ販売価格の下落する傾向のあるソフトウェアの特性を加味している。)

4．販売開始時における見込みどおりに各年度の販売収益が計上されたものとする。  
また、当該ソフトウェアの見込有効期間にも変更がなかったものとする。

< 計算例 >

イ．見込販売数量に基づく減価償却の方法による場合の減価償却額の計算

|     | 各年度の実<br>績販売数量 | 販売開始時（初<br>年度）の総見込<br>販売数量及び各<br>年度の期首の見<br>込販売数量 | 見込販売数量に<br>基づく各年度の<br>減価償却額<br>A | 残存有効期間に<br>基づく均等配分<br>償却額<br>B | 各年度の減価償却<br>実施額（AとBの<br>いずれか大きい金<br>額） | 販売開始時<br>（初年度）<br>又は各年度<br>の期首の未<br>償却残高 |
|-----|----------------|---|----------------------------------|--------------------------------|--|--|
|     | 個              | 個   | 千円                               | 千円                             | 千円                                     | 千円                                       |
| 初年度 | 1,100          | 3,000   | 110,000 <u>*a</u>                | 100,000 <u>*b</u>              | 110,000                                | 300,000                                  |
| 2年度 | 700            | 1,900   | 70,000 <u>*c</u>                 | 95,000 <u>*d</u>               | 95,000                                 | 190,000                                  |
| 3年度 | 1,200          | 1,200   | 95,000                           | 95,000                         | 95,000                                 | 95,000                                   |

(1) 初年度においては、見込販売数量に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を上回ることとなるため、見込販売数量に基づく減価償却額をもって減価償却費を計上することとなる。  
(初年度における減価償却額の計算)

\*a ソフトウェアの取得価額

×

当年度の実績販売数量

販売開始時の総見込販売数量

= 300,000 千円

×

1,100 個

3,000 個

= 110,000 千円

\*b ソフトウェアの取得価額

／

残存有効期間

= 300,000千円

／

3 年

= 100,000千円

(2) 2年度においては、見込販売数量に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を下回ることとなるため、残存有効期間に基づく均等配分償却額をもって減価償却費を計上することとなる。



| 新   |            |                                       |                       |                     |                                  |                              | 旧  |            |                                       |                       |                     |                                  |                              |
|---|------------|---------------------------------------|-----------------------|---------------------|----------------------------------|------------------------------|--|------------|---------------------------------------|-----------------------|---------------------|----------------------------------|------------------------------|
| ( 2 年度における減価償却額の計算 )  |            |                                       |                       |                     |                                  |                              | ( 2 年度における減価償却額の計算 )   |            |                                       |                       |                     |                                  |                              |
| $\begin{aligned} & *c \text{ 当期首未償却残高} \times \frac{\text{当年度の実績販売数量}}{\text{当期首の見込販売数量}} \\ & = 190,000 \text{ 千円} \times \frac{700 \text{ 個}}{1,900 \text{ 個}} = 70,000 \text{ 千円} \\ & *d \frac{\text{当期首未償却残高}}{\text{残存有効期間}} = \frac{190,000 \text{ 千円}}{2 \text{ 年}} = 95,000 \text{ 千円} \end{aligned}$                    |            |                                       |                       |                     |                                  |                              | $\begin{aligned} & *c \text{ 当期首未償却残高} \times \frac{\text{当年度の実績販売数量}}{\text{当期首の見込販売数量}} \\ & = 190,000 \text{ 千円} \times \frac{700 \text{ 個}}{1,900 \text{ 個}} = 70,000 \text{ 千円} \\ & *d \text{ 当期首未償却残高} \div \text{残存有効期間} = 190,000 \text{ 千円} \div 2 \text{ 年} = 95,000 \text{ 千円} \end{aligned}$                    |            |                                       |                       |                     |                                  |                              |
| (3) 3 年度では、当期首の未償却残高を減価償却費として計上することとなる。   |            |                                       |                       |                     |                                  |                              | (3) 3 年度では、当期首の未償却残高を減価償却費として計上することとなる。  |            |                                       |                       |                     |                                  |                              |
| □ . 見込販売収益に基づく減価償却の方法による場合の減価償却額の計算   |            |                                       |                       |                     |                                  |                              | □ . 見込販売収益に基づく減価償却の方法による場合の減価償却額の計算  |            |                                       |                       |                     |                                  |                              |
|   | 各年度の実績販売収益 | 販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 | 見込販売収益に基づく各年度の減価償却額 A | 残存有効期間に基づく均等配分償却額 B | 各年度の減価償却実施額 ( A と B のいずれか大きい金額 ) | 販売開始時 ( 初年度 ) 又は各年度の期首の未償却残高 |  | 各年度の実績販売収益 | 販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 | 見込販売収益に基づく各年度の減価償却額 A | 残存有効期間に基づく均等配分償却額 B | 各年度の減価償却実施額 ( A と B のいずれか大きい金額 ) | 販売開始時 ( 初年度 ) 又は各年度の期首の未償却残高 |
|   | 千円         | 千円                                    | 千円                    | 千円                  | 千円                               | 千円                           |  | 千円         | 千円                                    | 千円                    | 千円                  | 千円                               | 千円                           |
| 初年度   | 220,000    | 445,000                               | *a 148,314            | *b 100,000          | 148,314                          | 300,000                      | 初年度  | 220,000    | 445,000                               | 148,314 *a            | 100,000 *b          | 148,314                          | 300,000                      |
| 2 年度  | 105,000    | 225,000                               | *c 70,786             | *d 75,843           | 75,843                           | 151,686                      | 2 年度   | 105,000    | 225,000                               | 70,786 *c             | 75,843 *d           | 75,843                           | 151,686                      |
| 3 年度  | 120,000    | 120,000                               | 75,843                | 75,843              | 75,843                           | 75,843                       | 3 年度   | 120,000    | 120,000                               | 75,843                | 75,843              | 75,843                           | 75,843                       |
| (1) 初年度においては、見込販売収益に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を上回ることとなるため、見込販売収益に基づく減価償却額をもって減価償却費を計上することとなる。   |            |                                       |                       |                     |                                  |                              | (1) 初年度においては、見込販売収益に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を上回ることとなるため、見込販売収益に基づく減価償却額をもって減価償却費を計上することとなる。  |            |                                       |                       |                     |                                  |                              |
| ( 初年度における減価償却額の計算 )   |            |                                       |                       |                     |                                  |                              | ( 初年度における減価償却額の計算 )  |            |                                       |                       |                     |                                  |                              |
| $\begin{aligned} & *a \text{ ソフトウェアの取得価額} \times \frac{\text{当年度の実績販売収益}}{\text{販売開始時の総見込販売収益}} \\ & = 300,000 \text{ 千円} \times \frac{220,000 \text{ 千円}}{445,000 \text{ 千円}} = 148,314 \text{ 千円} \\ & *b \frac{\text{ソフトウェアの取得価額}}{\text{残存有効期間}} = \frac{300,000 \text{ 千円}}{3 \text{ 年}} = 100,000 \text{ 千円} \end{aligned}$ |            |                                       |                       |                     |                                  |                              | $\begin{aligned} & *a \text{ ソフトウェアの取得価額} \times \frac{\text{当年度の実績販売収益}}{\text{販売開始時の総見込販売収益}} \\ & = 300,000 \text{ 千円} \times \frac{220,000 \text{ 千円}}{445,000 \text{ 千円}} = 148,314 \text{ 千円} \\ & *b \text{ ソフトウェアの取得価額} \div \text{残存有効期間} = 300,000 \text{ 千円} \div 3 \text{ 年} = 100,000 \text{ 千円} \end{aligned}$ |            |                                       |                       |                     |                                  |                              |
| (2) 2 年度においては、見込販売収益に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を下回ることとなるため、残存有効期間に基づく均等配分償却額をもって減価償却費を計上することとなる。  |            |                                       |                       |                     |                                  |                              | (2) 2 年度においては、見込販売収益に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を下回ることとなるため、残存有効期間に基づく均等配分償却額をもって減価償却費を計上することとなる。   |            |                                       |                       |                     |                                  |                              |

| 新  | 旧  |                                       |                                       |            |                                       |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |
|--|--|---------------------------------------|---------------------------------------|------------|---------------------------------------|---------------------------------------|--|---|---|----|----|----|-----|-------|-------|-----|---------|---------|------|-------|-------|-----|---------|---------|------|-------|-------|----|--------|--------|--|--|------------|---------------------------------------|------------|------------|---------------------------------------|--|---|---|----|----|----|-----|-------|-------|-----|---------|---------|------|-------|-------|-----|---------|---------|------|-------|-------|----|--------|--------|
| <div>( 2 年度における減価償却額の計算 )</div> <div><div><div>*c 当期首未償却残高</div><div>×</div><div><div>当年度の実績販売収益</div><div>当期首の見込販売収益</div></div></div><div>= 151,686千円 × <math>\frac{105,000\text{千円}}{225,000\text{千円}}</math> = 70,786 千円</div></div> <div><div><div>*d <div>当期首未償却残高</div><div>残存有効期間</div></div><div>= <math>\frac{151,686\text{千円}}{2\text{年}}</math> = 75,843千円</div></div></div> <div>(3) 3 年度では、当期首の未償却残高を減価償却費として計上することとなる。</div>  | <div>( 2 年度における減価償却額の計算 )</div> <div><div><div>*c 当期首未償却残高</div><div>×</div><div><div>当年度の実績販売収益</div><div>当期首の見込販売収益</div></div></div><div>= 151,686千円 × <math>\frac{105,000\text{千円}}{225,000\text{千円}}</math> = 70,786 千円</div></div> <div><div><div>*d 当期首未償却残高</div><div>残存有効期間</div></div><div>= 151,686千円 / 2 年 = 75,843千円</div></div> <div>(3) 3 年度では、当期首の未償却残高を減価償却費として計上することとなる。</div> |                                       |                                       |            |                                       |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |
| <div>設例 3 市場販売目的のソフトウェアの減価償却の方法 ( その 3 )</div> <div>見込販売数量 ( 又は見込販売収益 ) を変更した場合</div> <div>( 2 年度末において、見込販売数量、見込販売収益の見直しを行った結果、いずれも販売開始時における見込みを下回ることが明らかとなった場合 )</div>  | <div>設例 3 市場販売目的のソフトウェアの減価償却の方法 ( その 3 )</div> <div>見込販売数量 ( 又は見込販売収益 ) を変更した場合</div> <div>( 2 年度末において、見込販売数量、見込販売収益の見直しを行った結果、いずれも販売開始時における見込みを下回ることが明らかとなった場合 )</div>  |                                       |                                       |            |                                       |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |
| <div>&lt; 前提条件 &gt;</div> <div>1 . 無形固定資産として計上されたソフトウェア制作費の総額 300,000千円</div> <div>2 . 当該ソフトウェアの見込有効期間 3 年</div> <div>3 . 販売開始時における総見込販売数量及び総見込販売収益</div> <table><tr><th></th><th>各年度の見込販売数量</th><th>販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量</th><th>各年度の見込販売単価</th><th>各年度の見込販売収益</th><th>販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益</th></tr><tr><td></td><td>個</td><td>個</td><td>千円</td><td>千円</td><td>千円</td></tr><tr><td>初年度</td><td>1,000</td><td>3,500</td><td>200</td><td>200,000</td><td>495,000</td></tr><tr><td>2 年度</td><td>1,500</td><td>2,500</td><td>150</td><td>225,000</td><td>295,000</td></tr><tr><td>3 年度</td><td>1,000</td><td>1,000</td><td>70</td><td>70,000</td><td>70,000</td></tr></table> <div>( 注 ) 本設例では、販売が進むにつれ販売価格の下落する傾向のあるソフトウェアの特性を加味している。</div> <div>4 . 販売初年度及び 2 年度は見込みどおりに販売されたが、 3 年度の見込販売数量・見込販売収益が下表のとおり減少することとなった。</div> <div>3 年度の見込販売数量及び見込販売収益が、当初の見込みの1,000個 ( 70,000千円 ) に対し、800個 ( 48,000千円 ) に減少している。</div> |  | 各年度の見込販売数量                            | 販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量 | 各年度の見込販売単価 | 各年度の見込販売収益                            | 販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 |  | 個 | 個 | 千円 | 千円 | 千円 | 初年度 | 1,000 | 3,500 | 200 | 200,000 | 495,000 | 2 年度 | 1,500 | 2,500 | 150 | 225,000 | 295,000 | 3 年度 | 1,000 | 1,000 | 70 | 70,000 | 70,000 | <div>&lt; 前提条件 &gt;</div> <div>1 . 無形固定資産として計上されたソフトウェア制作費の総額 300,000千円</div> <div>2 . 当該ソフトウェアの見込有効期間 3 年</div> <div>3 . 販売開始時における総見込販売数量及び総見込販売収益</div> <table><tr><th></th><th>各年度の見込販売数量</th><th>販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量</th><th>各年度の見込販売単価</th><th>各年度の見込販売収益</th><th>販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益</th></tr><tr><td></td><td>個</td><td>個</td><td>千円</td><td>千円</td><td>千円</td></tr><tr><td>初年度</td><td>1,000</td><td>3,500</td><td>200</td><td>200,000</td><td>495,000</td></tr><tr><td>2 年度</td><td>1,500</td><td>2,500</td><td>150</td><td>225,000</td><td>295,000</td></tr><tr><td>3 年度</td><td>1,000</td><td>1,000</td><td>70</td><td>70,000</td><td>70,000</td></tr></table> <div>( 本設例では、販売が進むにつれ販売価格の下落する傾向のあるソフトウェアの特性を加味している。 )</div> <div>4 . 販売初年度及び 2 年度は見込みどおりに販売されたが、 3 年度の見込販売数量・見込販売収益が下表のとおり減少することとなった。</div> |  | 各年度の見込販売数量 | 販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量 | 各年度の見込販売単価 | 各年度の見込販売収益 | 販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 |  | 個 | 個 | 千円 | 千円 | 千円 | 初年度 | 1,000 | 3,500 | 200 | 200,000 | 495,000 | 2 年度 | 1,500 | 2,500 | 150 | 225,000 | 295,000 | 3 年度 | 1,000 | 1,000 | 70 | 70,000 | 70,000 |
|  | 各年度の見込販売数量   | 販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量 | 各年度の見込販売単価                            | 各年度の見込販売収益 | 販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |
|  | 個  | 個                                     | 千円                                    | 千円         | 千円                                    |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |
| 初年度  | 1,000  | 3,500                                 | 200                                   | 200,000    | 495,000                               |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |
| 2 年度   | 1,500  | 2,500                                 | 150                                   | 225,000    | 295,000                               |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |
| 3 年度   | 1,000  | 1,000                                 | 70                                    | 70,000     | 70,000                                |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |
|  | 各年度の見込販売数量   | 販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量 | 各年度の見込販売単価                            | 各年度の見込販売収益 | 販売開始時 ( 初年度 ) の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |
|  | 個  | 個                                     | 千円                                    | 千円         | 千円                                    |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |
| 初年度  | 1,000  | 3,500                                 | 200                                   | 200,000    | 495,000                               |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |
| 2 年度   | 1,500  | 2,500                                 | 150                                   | 225,000    | 295,000                               |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |
| 3 年度   | 1,000  | 1,000                                 | 70                                    | 70,000     | 70,000                                |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |  |  |            |                                       |            |            |                                       |  |   |   |    |    |    |     |       |       |     |         |         |      |       |       |     |         |         |      |       |       |    |        |        |

| 新   |                                      |   |                                      |                                      |                                       | 旧   |                                  |                                   |                                  |                                  |                                   |
|-----|--------------------------------------|---|--------------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------|-----|----------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------|
|     | 初年度及び<br>2年度の実績販売数量<br>並びに3年度の見込販売数量 | 販売開始時（初年度）の<br>総見込販売数量及び各年度の<br>期首の見込販売数量 | 初年度及び<br>2年度の実績販売単価<br>並びに3年度の見込販売単価 | 初年度及び<br>2年度の実績販売収益<br>並びに3年度の見込販売収益 | 販売開始時（初年度）の総見込販売収益<br>及び各年度の期首の見込販売収益 |     | 初年度及び2年度の実績販売数量<br>並びに3年度の見込販売数量 | 販売開始時（初年度）の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量 | 初年度及び2年度の実績販売単価<br>並びに3年度の見込販売単価 | 初年度及び2年度の実績販売収益<br>並びに3年度の見込販売収益 | 販売開始時（初年度）の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 |
|     | 個                                    | 個   | 千円                                   | 千円                                   | 千円                                    |     | 個                                | 個                                 | 千円                               | 千円                               | 千円                                |
| 初年度 | 1,000                                | 3,500                                     | 200                                  | 200,000                              | 495,000                               | 初年度 | 1,000                            | 3,500                             | 200                              | 200,000                          | 495,000                           |
| 2年度 | 1,500                                | 2,500                                     | 150                                  | 225,000                              | 295,000                               | 2年度 | 1,500                            | 2,500                             | 150                              | 225,000                          | 295,000                           |
| 3年度 | 800                                  | 800                                       | 60                                   | 48,000                               | 48,000                                | 3年度 | 800                              | 800                               | 60                               | 48,000                           | 48,000                            |

5．過去に見積~~も~~った見込販売数量（又は見込販売収益）はその時点での合理的な見積りに基づくものとする。

< 計算例 >  
イ．見込販売数量に基づく減価償却の方法による場合の減価償却額の計算

|     | 各年度の実績販売数量 | 販売開始時（初年度）の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量 | 見込販売数量に基づく各年度の減価償却額<br>A | 残存有効期間に基づく均等配分償却額<br>B | 各年度の減価償却実施額（AとBのいずれか大きい金額） | 販売開始時（初年度）又は各年度の期首の未償却残高 |
|-----|------------|-----------------------------------|--------------------------|------------------------|----------------------------|--------------------------|
|     | 個          | 個                                 | 千円                       | 千円                     | 千円                         | 千円                       |
| 初年度 | 1,000      | 3,500                             | <u>*a</u> 85,714         | <u>*b</u> 100,000      | 100,000                    | 300,000                  |
| 2年度 | 1,500      | 2,500                             | <u>*c</u> 120,000        | <u>*d</u> 100,000      | 120,000                    | 200,000                  |
| 3年度 | 800        | 800                               | 80,000                   | 80,000                 | 80,000                     | 80,000                   |

(1) 初年度においては、見込販売数量に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を下回ることとなるため、残存有効期間に基づく均等配分償却額をもって減価償却費を計上することとなる。

（初年度における減価償却額の計算）

$$*a \text{ ソフトウェアの取得価額} \times \frac{\text{当年度の実績販売数量}}{\text{販売開始時の総見込販売数量}}$$

$$= 300,000 \text{ 千円} \times \frac{1,000\text{個}}{3,500\text{個}} = 85,714 \text{ 千円}$$

$$*b \frac{\text{ソフトウェアの取得価額}}{\text{残存有効期間}} = \frac{300,000\text{千円}}{3 \text{ 年}} = 100,000\text{千円}$$

(2) 見込販売数量の見直しの結果、2年度末において見込販売数量の変更が行われた場合の2年度における減価償却額の計算は、以下のとおりである。なお、本設例では年度末において見込販売数量の変更が行われたものとしているが、会計上の見積りの変更は適宜行われる可

3年度の見込販売数量及び見込販売収益が、当初の見込みの1,000個（70,000千円）に対し、800個（48,000千円）に減少している。

5．過去に見積った見込販売数量（又は見込販売収益）はその時点での合理的な見積りに基づくものとする。

< 計算例 >  
イ．見込販売数量に基づく減価償却の方法による場合の減価償却額の計算

|     | 各年度の実績販売数量 | 販売開始時（初年度）の総見込販売数量及び各年度の期首の見込販売数量 | 見込販売数量に基づく各年度の減価償却額<br>A | 残存有効期間に基づく均等配分償却額<br>B | 各年度の減価償却実施額（AとBのいずれか大きい金額） | 販売開始時（初年度）又は各年度の期首の未償却残高 |
|-----|------------|-----------------------------------|--------------------------|------------------------|----------------------------|--------------------------|
|     | 個          | 個                                 | 千円                       | 千円                     | 千円                         | 千円                       |
| 初年度 | 1,000      | 3,500                             | 85,714 <u>*a</u>         | 100,000 <u>*b</u>      | 100,000                    | 300,000                  |
| 2年度 | 1,500      | 2,500                             | 120,000 <u>*c</u>        | 100,000 <u>*d</u>      | 120,000                    | 200,000                  |
| 3年度 | 800        | 800                               | 80,000                   | 80,000                 | 80,000                     | 80,000                   |

(1) 初年度においては、見込販売数量に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を下回ることとなるため、残存有効期間に基づく均等配分償却額をもって減価償却費を計上することとなる。

（初年度における減価償却額の計算）

$$*a \text{ ソフトウェアの取得価額} \times \frac{\text{当年度の実績販売数量}}{\text{販売開始時の総見込販売数量}}$$

$$= 300,000 \text{ 千円} \times \frac{1,000\text{個}}{3,500\text{個}} = 85,714 \text{ 千円}$$

$$*b \text{ ソフトウェアの取得価額} \div \text{残存有効期間} = 300,000\text{千円} \div 3 \text{ 年} = 100,000\text{千円}$$

(2) 見込販売数量の見直しの結果、2年度末において見込販売数量の変更が行われた場合の2年度における減価償却額の計算は、以下のとおりである。なお、本設例では年度末において見込販売数量の変更が行われたものとしているが、会計上の見積りの変更は適宜行われる可



新

旧

能性があることに留意する。

2年度においては、見込販売数量に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を上回ることとなるため、見込販売数量に基づく減価償却額をもって減価償却費を計上することとなる。

(2年度における減価償却額の計算)

\*c 当期首未償却残高

×

当年度の実績販売数量

期首の見込販売数量

= 200,000千円

×

1,500個

2,500個

= 120,000千円

当期首未償却残高

残存有効期間

=

200,000千円

2年

= 100,000千円

(3) 3年度では、当期首の未償却残高を減価償却費として計上することとなる。

ロ．見込販売収益に基づく減価償却の方法による場合の減価償却額の計算

|     | 各年度の実績販売収益 | 販売開始時（初年度）の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 | 見込販売収益に基づく各年度の減価償却額<br>A | 残存有効期間に基づく均等配分償却額<br>B | 各年度の減価償却実施額（AとBのいずれか大きい金額） | 販売開始時（初年度）又は各年度の期首の未償却残高 |
|-----|------------|-----------------------------------|--------------------------|------------------------|----------------------------|--------------------------|
|     | 千円         | 千円                                | 千円                       | 千円                     | 千円                         | 千円                       |
| 初年度 | 200,000    | 495,000                           | <u>*a</u> 121,212        | <u>*b</u> 100,000      | 121,212                    | 300,000                  |
| 2年度 | 225,000    | 295,000                           | <u>*c</u> 136,363        | <u>*d</u> 89,394       | 136,363                    | 178,788                  |
| 3年度 | 48,000     | 48,000                            | 42,425                   | 42,425                 | 42,425                     | 42,425                   |

(1) 初年度においては、見込販売収益に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を上回ることとなるため、見込販売収益に基づく減価償却額をもって減価償却費を計上することとなる。

(初年度における減価償却額の計算)

\*a ソフトウェアの取得価額

×

当年度の実績販売収益

販売開始時の総見込販売収益

= 300,000千円

×

200,000千円

495,000千円

= 121,212千円

ソフトウェアの取得価額

残存有効期間

=

300,000千円

3年

= 100,000千円

\*b ソフトウェアの取得価額 / 残存有効期間 = 300,000千円 / 3年 = 100,000千円

能性があることに留意する。

2年度においては、見込販売数量に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を上回ることとなるため、見込販売数量に基づく減価償却額をもって減価償却費を計上することとなる。

(2年度における減価償却額の計算)

\*c 当期首未償却残高

×

当年度の実績販売数量

期首の見込販売数量

= 200,000千円

×

1,500個

2,500個

= 120,000千円

当期首未償却残高

残存有効期間

=

200,000千円

2年

= 100,000千円

(3) 3年度では、当期首の未償却残高を減価償却費として計上することとなる。

ロ．見込販売収益に基づく減価償却の方法による場合の減価償却額の計算

|     | 各年度の実績販売収益 | 販売開始時（初年度）の総見込販売収益及び各年度の期首の見込販売収益 | 見込販売収益に基づく各年度の減価償却額<br>A | 残存有効期間に基づく均等配分償却額<br>B | 各年度の減価償却実施額（AとBのいずれか大きい金額） | 販売開始時（初年度）又は各年度の期首の未償却残高 |
|-----|------------|-----------------------------------|--------------------------|------------------------|----------------------------|--------------------------|
|     | 千円         | 千円                                | 千円                       | 千円                     | 千円                         | 千円                       |
| 初年度 | 200,000    | 495,000                           | 121,212 <u>*a</u>        | 100,000 <u>*b</u>      | 121,212                    | 300,000                  |
| 2年度 | 225,000    | 295,000                           | 136,363 <u>*c</u>        | 89,394 <u>*d</u>       | 136,363                    | 178,788                  |
| 3年度 | 48,000     | 48,000                            | 42,425                   | 42,425                 | 42,425                     | 42,425                   |

(1) 初年度においては、見込販売収益に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を上回ることとなるため、見込販売収益に基づく減価償却額をもって減価償却費を計上することとなる。

(初年度における減価償却額の計算)

\*a ソフトウェアの取得価額

×

当年度の実績販売収益

販売開始時の総見込販売収益

= 300,000千円

×

200,000千円

495,000千円

= 121,212千円

ソフトウェアの取得価額

残存有効期間

=

300,000千円

3年

= 100,000千円

\*b ソフトウェアの取得価額 / 残存有効期間 = 300,000千円 / 3年 = 100,000千円

| 新  | 旧   |                   |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
|--|---|-------------------|-------------------|--|----|----|-----|--------|---------|------|------------------|---------|------|------------------|--------|------|--------|--------|------|---|---|--|--|-----------|-------------------|--|----|----|-----|--------|---------|------|------------------|---------|------|------------------|--------|------|--------|--------|------|---|---|
| <div>(2) 見込販売収益の見直しの結果、2 年度末において見込販売収益の変更が行われた場合の 2 年度における減価償却額の計算は、以下のとおりである。なお、本設例では年度末において見込販売収益の変更が行われたものとしているが、会計上の見積りの変更は適宜行われる可能性があることに留意する。</div> <div>2 年度においては、見込販売収益に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を上回ることとなるため、見込販売収益に基づく減価償却額をもって減価償却費を計上することとなる。</div> <div>( 2 年度における減価償却額の計算 )</div> <div><div><div>*c 当期首未償却残高</div><div>×</div><div><div>当年度の実績販売収益</div><div>当期首の見込販売収益</div></div></div><div>= 178,788千円</div><div>×</div><div><div>225,000千円</div><div>295,000千円</div></div><div>= 136,363 千円</div></div> <div><div><div>*d</div><div><div>当期首未償却残高</div><div>残存有効期間</div></div></div><div>=</div><div><div>178,788千円</div><div>2 年</div></div><div>= 89,394千円</div></div> <div>(3) 3 年度では、当期首の未償却残高を減価償却費として計上することとなる。</div>  | <div>(2) 見込販売収益の見直しの結果、2 年度末において見込販売収益の変更が行われた場合の 2 年度における減価償却額の計算は、以下のとおりである。なお、本設例では年度末において見込販売収益の変更が行われたものとしているが、会計上の見積りの変更は適宜行われる可能性があることに留意する。</div> <div>2 年度においては、見込販売収益に基づく減価償却額が残存有効期間に基づく均等配分償却額を上回ることとなるため、見込販売収益に基づく減価償却額をもって減価償却費を計上することとなる。</div> <div>( 2 年度における減価償却額の計算 )</div> <div><div><div>*c 当期首未償却残高</div><div>×</div><div><div>当年度の実績販売収益</div><div>当期首の見込販売収益</div></div></div><div>= 178,788千円</div><div>×</div><div><div>225,000千円</div><div>295,000千円</div></div><div>= 136,363 千円</div></div> <div><div><div>*d 当期首未償却残高</div><div>÷</div><div>残存有効期間</div></div><div>= 178,788千円</div><div>÷</div><div>2 年</div><div>= 89,394千円</div></div> <div>(3) 3 年度では、当期首の未償却残高を減価償却費として計上することとなる。</div> |                   |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
| 設例 6 自社利用のソフトウェアの減価償却の方法   | 設例 6 自社利用のソフトウェアの減価償却の方法  |                   |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
| <div>&lt; 前提条件 &gt;</div> <div>1 ． 自社利用のソフトウェアの取得価額 150,000千円<br/>将来の収益獲得又は費用削減が確実であるため、その取得に要した費用を無形固定資産として計上する。</div> <div>2 ． 取得時における当該ソフトウェアの見込利用可能期間 5 年</div> <div>3 ． 償却方法については、定額法を採用する。</div> <div>4 ． 2 年度末において利用可能期間の見直しを行ったところ、3 年度以降の残存利用可能期間が 2 年であることが明らかとなった（結果として当初からの利用可能期間は 4 年）。</div> <div>5 ． 過去に定めた耐用年数はその時点での合理的な見積りに基づくものとする。</div> <div>&lt; 計算例 &gt;</div> <table><tr><th></th><th>各年度の減価償却額</th><th>取得時又は各年度の期首の未償却残高</th></tr><tr><td></td><td>千円</td><td>千円</td></tr><tr><td>初年度</td><td>30,000</td><td>150,000</td></tr><tr><td>2 年度</td><td><u>*a</u> 30,000</td><td>120,000</td></tr><tr><td>3 年度</td><td><u>*b</u> 45,000</td><td>90,000</td></tr><tr><td>4 年度</td><td>45,000</td><td>45,000</td></tr><tr><td>5 年度</td><td>-</td><td>-</td></tr></table> |   | 各年度の減価償却額         | 取得時又は各年度の期首の未償却残高 |  | 千円 | 千円 | 初年度 | 30,000 | 150,000 | 2 年度 | <u>*a</u> 30,000 | 120,000 | 3 年度 | <u>*b</u> 45,000 | 90,000 | 4 年度 | 45,000 | 45,000 | 5 年度 | - | - | <div>&lt; 前提条件 &gt;</div> <div>1 ． 自社利用のソフトウェアの取得価額 150,000千円<br/>将来の収益獲得又は費用削減が確実であるため、その取得に要した費用を無形固定資産として計上する。</div> <div>2 ． 取得時における当該ソフトウェアの見込利用可能期間 5 年</div> <div>3 ． 償却方法については、定額法を採用する。</div> <div>4 ． 2 年度末において利用可能期間の見直しを行ったところ、3 年度以降の残存利用可能期間が 2 年であることが明らかとなった（結果として当初からの利用可能期間は 4 年）。</div> <div>5 ． 過去に定めた耐用年数はその時点での合理的な見積りに基づくものとする。</div> <div>&lt; 計算例 &gt;</div> <table><tr><th></th><th>各年度の減価償却額</th><th>取得時又は各年度の期首の未償却残高</th></tr><tr><td></td><td>千円</td><td>千円</td></tr><tr><td>初年度</td><td>30,000</td><td>150,000</td></tr><tr><td>2 年度</td><td>30,000 <u>*a</u></td><td>120,000</td></tr><tr><td>3 年度</td><td>45,000 <u>*b</u></td><td>90,000</td></tr><tr><td>4 年度</td><td>45,000</td><td>45,000</td></tr><tr><td>5 年度</td><td>-</td><td>-</td></tr></table> |  | 各年度の減価償却額 | 取得時又は各年度の期首の未償却残高 |  | 千円 | 千円 | 初年度 | 30,000 | 150,000 | 2 年度 | 30,000 <u>*a</u> | 120,000 | 3 年度 | 45,000 <u>*b</u> | 90,000 | 4 年度 | 45,000 | 45,000 | 5 年度 | - | - |
|  | 各年度の減価償却額   | 取得時又は各年度の期首の未償却残高 |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
|  | 千円  | 千円                |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
| 初年度  | 30,000  | 150,000           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
| 2 年度   | <u>*a</u> 30,000  | 120,000           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
| 3 年度   | <u>*b</u> 45,000  | 90,000            |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
| 4 年度   | 45,000  | 45,000            |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
| 5 年度   | -   | -                 |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
|  | 各年度の減価償却額   | 取得時又は各年度の期首の未償却残高 |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
|  | 千円  | 千円                |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
| 初年度  | 30,000  | 150,000           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
| 2 年度   | 30,000 <u>*a</u>  | 120,000           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
| 3 年度   | 45,000 <u>*b</u>  | 90,000            |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
| 4 年度   | 45,000  | 45,000            |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |
| 5 年度   | -   | -                 |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |  |  |           |                   |  |    |    |     |        |         |      |                  |         |      |                  |        |      |        |        |      |   |   |

| 新  | 旧  |
|--|--|
| <p>( 2 年度の減価償却額の計算 )</p> <p>*a 2 年度期首の未償却残高 × <math>\frac{\text{当年度の期間}}{\text{変更前の残存耐用年数}}</math></p> <p>= 120,000 × <math>\frac{1}{4}</math> = 30,000</p> <p>2 年度末において利用可能期間を見直した結果、残存耐用年数の変更が行われた場合の 2 年度における減価償却額の計算は、上記のとおりである。なお、本設例では年度末において耐用年数の変更が行われたものとしているが、会計上の見積りの変更は適宜行われる可能性があることに留意する。</p> <p>( 3 年度の減価償却額の計算 )</p> <p>*b 3 年度期首の未償却残高 × <math>\frac{\text{当年度の期間}}{\text{変更後の残存耐用年数}}</math></p> <p>= 90,000 × <math>\frac{1}{2}</math> = 45,000</p> <p style="text-align: right;">以 上</p> | <p>( 2 年度の減価償却額の計算 )</p> <p>*a 2 年度期首の未償却残高 × 当年度の期間 <math>\div</math> 変更前の残存耐用年数 = 120,000 × <math>1 \div 4</math> = 30,000</p> <p>2 年度末において利用可能期間を見直した結果、残存耐用年数の変更が行われた場合の 2 年度における減価償却額の計算は、上記のとおりである。なお、本設例では年度末において耐用年数の変更が行われたものとしているが、会計上の見積りの変更は適宜行われる可能性があることに留意する。</p> <p>( 3 年度の減価償却額の計算 )</p> <p>*b 3 年度期首の未償却残高 × 当年度の期間 <math>\div</math> 変更後の残存耐用年数 = 90,000 × <math>1 \div 2</math> = 45,000</p> <p style="text-align: right;">以 上</p> |