

# 日商簿記1級

## 「改正論点」レジュメ

わが国の会計基準設定主体である企業会計基準委員会（ASBJ）と国際会計基準審議会（IASB）との間で、国際的な基準である国際財務報告基準（IFRS）との差異をなくすコンバージェンス・プロジェクトにより、新会計基準等の設定・改正が相次いでいる状況にあります。

簿記検定試験については、新たな会計基準の設定・改正に対応した試験が、本年度に実施されるものから適用されることとなります。

これに伴い、改正論点について簡単ではありますが、概要をこのレジュメでご案内致します。

※このレジュメは、平成23年8月現在判明している事項に基づき作成しております。試験の主催者である日本商工会議所から今後公表される内容により、このレジュメの内容も予告なく変更することがございます。あらかじめ、ご了承下さい。

## **I 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**

平成23年3月29日に「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」が改正されました。本改正は、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び同適用指針に対応するために行われ、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されることとなりました。

そのため、ソフトウェアの償却について従来の方法と異なる箇所があります。

下記の書籍をお持ちの方は、該当箇所につき、このレジュメの内容に読み替えて学習をして頂きますよう、お願いいたします。

### **対象書籍一覧**

対象となる書籍は以下のとおりです。

- ◆ 『とおるテキスト商業簿記・会計学（Ⅱ）改訂三版』
- ◆ 『とおるゼミ商業簿記・会計学（Ⅱ）改訂三版』
- ◆ 『サクッとわかるテキスト 商業簿記・会計学①改訂三版』
- ◆ 『サクッとわかるトレーニング 商業簿記・会計学①改訂三版』
- ◆ 『出題パターンと解き方11年11月（129回）試験対策用』
- ◆ 『全経上級過去問題集11年7月・12年2月試験用』
- ◆ 『日商簿記検定 模擬試験問題集 1級商業簿記会計学』

## 改正点

### 1. 市場販売目的のソフトウェアの償却方法

#### (1) 基本的な取扱い

無形固定資産に計上されたソフトウェアの取得原価は、そのソフトウェアの性格に応じて償却します。具体的には、①見込販売数量（見込販売収益）にもとづく方法があります。

ただし、毎期の償却額は、残存有効期間にもとづく均等配分額を下回ってはならない、とされています。償却期間は原則3年以内です。

##### ①見込販売数量または見込販売収益にもとづく償却額

償却額＝当期首未償却残高×

$$\frac{\text{当期の実績販売数量（実績販売収益）}}{\text{当期首の見込販売数量（見込販売収益）}^{01}}$$

01) 初年度は販売開始時の見込販売数量（見込販売収益）になります。

##### ②均等配分額にもとづく償却額

償却額＝当期首未償却残高÷残存有効期間

→①、②のそれぞれのうち、いずれか大きい金額を当期の償却額とします。

#### (2) 見込販売数量（見込販売収益）を変更した場合の取扱い

ソフトウェアの見込販売数量（見込販売収益）の見積りは、様々な要因により影響を受けます。例えば、時の経過により新たな要因の発生により変動することがあります。過年度に見積った見込販売数量（見込販売収益）がその時点で合理的なものだった場合には、**会計上の見積りの変更**として扱い<sup>02)</sup>、合理的なものでなかった（見積りが誤っていた）場合には、**過去の誤謬の訂正**として扱います<sup>02)</sup>。

02) 両者とも変更後は合理的な見積りにもとづいている場合です。

##### ①会計上の見積りの変更

適宜行われる見込販売数量（見込販売収益）の見積りを当期末に変更した場合、当該変更は将来の期間に影響するため、将来にわたって会計処理を行います。当期末に見込販売数量（見込販売収益）変更した場合の計算式は以下のとおりとなります<sup>03)</sup>。

03) 当期首に見込販売数量（見込販売収益）を変更する場合がありますが、ここでは当期末変更のみ確認していきます。

・ 当期末に見込販売数量（見込販売収益）を変更した場合の計算式

当期の償却額＝当期首未償却残高×

当期の実績販売数量（実績販売収益）

当期首における変更前の見込販売数量（見込販売収益）

翌期の償却額＝翌期首未償却残高×

翌期の実績販売数量（実績販売収益）

翌期首における変更後の見込販売数量（見込販売収益）

## ②過去の誤謬の訂正

過去の誤謬の訂正に該当する場合、遡及処理（修正再表示）します。

### 設例 1

### 会計上の見積りの変更

次に示す資料にもとづいて、(i)×1期のソフトウェアの償却に関する仕訳、(ii)×2期のソフトウェアの償却に関する仕訳を見込販売数量にもとづく場合について示しなさい。なお、計算過程で端数が生じた場合には円未満を四捨五入すること。

#### ■資料■

- ×1期期首に無形固定資産として計上したソフトウェア制作費は165,000円であった。
- 販売開始時の総見込販売数量及び各期の期首の見込販売数量は以下のとおりである。  
×1期 5,000個 ×2期 3,000個 ×3期 1,100個
- ×1期末において見込販売数量が2,700個に変更となった。
- 各期の実績販売数量は以下のとおりである。  
×1期 2,000個 ×2期 1,500個
- 過年度に見積った見込販売数量はその時点で合理的な見積りにもとづいている。

(i) ×1期のソフトウェアの償却に関する仕訳

(借) ソフトウェア償却 66,000 (貸) ソフトウェア 66,000

(ii) ×2期のソフトウェアの償却に関する仕訳

(借) ソフトウェア償却 55,000 (貸) ソフトウェア 55,000

(i) × 1 期のソフトウェアの償却

均等配分額にもとづく償却額

$$165,000 \text{ 円} \div 3 \text{ 年} = 55,000 \text{ 円} \quad \dots \textcircled{1}$$

見込販売数量にもとづく償却額

$$165,000 \text{ 円} \times \frac{2,000 \text{ 個}}{5,000 \text{ 個}^{04)}} = 66,000 \text{ 円} \dots \textcircled{2}$$

① < ② より、償却額 66,000 円

(ii) × 2 期のソフトウェアの償却

均等配分額にもとづく償却額

$$(165,000 \text{ 円} - 66,000 \text{ 円}) \div 2 \text{ 年} = 49,500 \text{ 円} \quad \dots \textcircled{1}$$

見込販売数量にもとづく償却額

$$(165,000 \text{ 円} - 66,000 \text{ 円}) \times \frac{1,500 \text{ 個}}{2,700 \text{ 個}^{05)}} = 55,000 \text{ 円} \dots \textcircled{2}$$

① < ② より、償却額 55,000 円

04) 当期末に変更しているため、変更前の見込販売数量を使います。

05) 変更後の見込販売数量を使用します。

## 2. 自社利用のソフトウェアの償却方法

### (1) 基本的な取扱い

無形固定資産として計上したソフトウェアのうち、自社利用のソフトウェアについて、一般的には定額法による償却が合理的であると考えられます。また、その場合の償却期間は、原則 5 年以内とされています。

$$\text{償却額} = \frac{\text{当期首未償却残高} \times \text{当事業年度の期間}}{\text{当期首における残存耐用年数}}$$

### (2) 耐用年数を変更した場合

新たに入手可能となった情報にもとづいて耐用年数を変更した場合、過去に定めた耐用年数とその時点で合理的なものだった場合には、会計上の見積りの変更該当します<sup>06)</sup>。例えば、当期末に耐用年数を変更した場合<sup>07)</sup>、当期の償却額は変更前の残存耐用年数で計算し、翌期の償却額は変更後の残存耐用年数で計算します。

06) 過去に定めた耐用年数とその時点で合理的な見積りでなく、これを合理的な見積りに変更する場合には、過去の誤謬の訂正になります。

07) 本レジュメでは、年度末に耐用年数の変更が行われたものとしていますが、会計上の見積りの変更は適宜行われる可能性があります。

・当期末に耐用年数を変更した場合の計算式

$$\text{当期の償却額} = \text{当期首未償却残高} \times \frac{\text{当事業年度の期間}}{\text{当期首における変更前の残存耐用年数}}$$

$$\text{翌期の償却額} = \text{翌期首未償却残高} \times \frac{\text{翌事業年度の期間}}{\text{翌期首における変更後の残存耐用年数}}$$

## 設例 2

次に示す資料にもとづいて、×1期と×3期のソフトウェアの償却に関する仕訳を示しなさい。

### ■資料■

- ×1期期首に無形固定資産として計上した自社利用のソフトウェア制作費は500,000円である。
- 計上時における見込利用可能期間は5年であり、これは合理的な見積りにもとづくものである。
- ×2期期末において、×3期以降の残存利用可能期間が2年であることが判明した。
- 償却方法は、定額法による。

### ×1期

(借) ソフトウェア償却 100,000 (貸) ソフトウェア 100,000

### ×3期

(借) ソフトウェア償却 150,000 (貸) ソフトウェア 150,000

×1期の償却額

$$500,000 \text{ 円} \times \frac{1 \text{ 年}}{5 \text{ 年}} = 100,000 \text{ 円}$$

×3期の償却額

×3期期首の未償却残高 : 500,000円 - 100,000円 × 2年 = 300,000円

$$\text{償却額} : 300,000 \text{ 円} \times \frac{1 \text{ 年}}{2 \text{ 年}} = 150,000 \text{ 円}$$

## Ⅱ 外貨建取引等の会計処理に関する実務指針

平成 23 年 3 月 29 日に「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」が改正され、時価のない外貨建その他有価証券(株式)について「時価を把握することが極めて困難と認められる外貨建その他有価証券(株式)」と変更されることとなりました。

下記の書籍をお持ちの方は、該当箇所につき、このレジュメを参考に学習をして頂きますよう、お願い致します。

### 対象書籍一覧

- ◆ 『とおるテキスト商業簿記・会計学（Ⅱ） 改訂三版』
- ◆ 『とおるゼミ商業簿記・会計学（Ⅱ） 改訂三版』
- ◆ 『サクッとわかるテキスト 商業簿記・会計学③ 改訂三版』
- ◆ 『サクッとわかるトレーニング 商業簿記・会計学③ 改訂三版』
- ◆ 『出題パターンと解き方11年11月（129回）試験対策用』
- ◆ 『全経上級過去問題集 11年7月・12年2月試験用』

### 改正点

#### ■外貨建その他有価証券の換算

時価を把握することが極めて困難と認められる外貨建有価証券の貸借対照表価額については、取得原価（HC）または外貨による償却原価を決算時のレート（CR）で換算します。

上記対象書籍について、従来の「時価のない(市場価格のない)」外貨建その他有価証券(株式)を、「時価を把握することが極めて困難と認められる」外貨建その他有価証券(株式)と読み替えてご利用頂くようお願い致します。