

検討論点：社内開発費の資産計上について

・前提

「無形資産に関する論点の整理」では、国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点から、社内研究開発費は発生時の費用とすることを求める「研究開発費等に係る会計基準」の定めを見直し、社内開発費を資産計上することを提案している。

【参考】それぞれの会計基準での定め

日本基準	米国会計基準	国際財務報告基準
費用処理 将来の収益を獲得できるかが不明であり、収益の期待角等が高まったとしてもその獲得が確実とは言えない。資産計上の要件について実務上客観的な要件を定めることが困難である。	費用処理 一般的に研究開発費は将来の便益についての不確実性が高い。費用と将来の利益との直接的な関係が示されない。研究開発費は資産の認識要件である測定可能性が確保できない。	資産の定義及び認識要件を満たすものは資産計上 取得の形態を問わず、無形資産の定義及び認識規準を満たす場合には認識すべきである。

・開発費に関する実態

1．我が国における研究開発費の実態

平成 20 年度の我が国の企業等における研究開発費支出の総額は 13 兆 6345 億円である（総務省統計局科学技術研究調査より）。

また、国税庁の統計調査による平成 19 年度の租税特別措置法の定めに基づく試験研究費の総額に対する特別控除は 6102 億円¹である。

2．IFRS の元における社内開発費の開示に関する実態

「社内開発費の IFRS の元における開示の実態調査」(ASBJ)より欧州主要な 50 社の 2007 年アニュアル・レポートにより調査。

¹ 試験研究費総額の 8%～10%相当額について、法人税額の 20%を上限として特別控除を認めるものである(租税特別措置法第 42 条の 4)。したがって逆算して少なくとも 6 兆 1020 億円～7 兆 6275 億円の試験研究費が発生しているものと考えられる。

業界別に社内発生開発費に係る会計処理を一覧で示すと、次の通りであった。

	A .社内発生開発費を 全額費用処理した会 社（社）	B .資産計上した会社 （資産化額が開示さ れている会社）（社）	C .会計方針に記載は あるが、資産化してい るかどうか不明な 会社（社）
製薬	5		1
食品・飲料	6	1	
化学	2	3	
自動車		6	
自動車部品	2	5	
電機		6	
紙・パルプ	1	1	3
その他	2	3	3
合計	18	25	7

・社内開発費を資産計上するか否かについての検討

検討論点：社内研究開発費のうち、一定の要件を満たす社内開発費については、IAS38 の定めと同様、資産計上することを求めるか否か。

（無形資産に関する論点の整理）

今後の方向性

73. 研究開発に係る支出を、研究に係る支出と開発に係る支出とに分けた場合、研究に係る支出は費用とすることでよいと考えられる。一方、開発に係る支出を資産計上するか否かについては、それが無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす以上は資産計上すべきであるという見方がある一方で、そもそも経済的便益をもたらす蓋然性の要件を判断するのが困難ではないかという点や、その運用において資産計上すべきか否かの判断に企業間でばらつきが生じるのではないかという点から従来通り支出時の費用とすべきであるという見方もある。
74. このように両論ある状況ではあるものの、国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点を踏まえると、無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす限り、開発に係る支出も資産計上することが考えられる。なお、その場合、資産計上される開発に係る支出の範囲を明らかにするために第63 項に掲げた要件等を設けることが考えられる。

1 . 論点整理に対して寄せられたコメント

（１）社内開発費の資産計上について肯定的なコメント

- 研究開発費の一部に資産としての要件を満たすものが含まれる可能性があること自体が否定されていたわけではなく、むしろ、研究開発の成否によって、将来の企業の業績が大きく変動する以上、成功した研究開発に関連する支出の一部について、将来の経済的便益をもたらすものとして資産計上することが適当なように思われる。しかし、論点整理第 70 項では、IFRS を適用する欧州企業において、実務上社内開発費が資産計上されているか否かは、企業により計上の実務に大きなばらつきがあるという分析もなされている。そのため、IAS 第 38 号の認識要件を参考にした上で、これらの要件について、より具体的、客観的な記述を追加することが適当と考える。
- 個別買入れや企業結合により受入れた開発費や仕掛研究開発まで認識する以上は、社内開発費であっても、企業に経済的便益をもたらす可能性が高いものについては、無形資産として認識すべきと考える。
- 国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点から、定義に該当し、認識要件を満たすかぎり、開発費に係る支出を資産計上するよう検討をするべきであると考えられる。また、論点整理 74 項で指摘されているとおり、国際財務報告基準が設けている開発局面における無形資産の認識要件を基礎とすべきであると考えられる。

（２）社内開発費の資産計上について否定的なコメント

- 費用の発生時には将来の収益が獲得できるか否かが不明であるため、立証は困難であり、社内研究開発費は、現行通り発生時に全額費用処理することが妥当である。
- 社内開発費は、無形資産の認識要件を満たすか否かが不明であり、財務諸表の比較可能性を担保するという目的から、国際財務報告基準に沿うように現行基準を改正する積極的な理由がないと考えられるため、現行通り発生時に全額費用処理とすべきであると考ええる。
- 否定的な意見や反対意見が強かった。新製品の開発計画は途中で頓挫する例も多く、主観的な判断に基づく恣意的な社内開発費の資産計上により、財務諸表の比較可能性の低下を招くので、研究費と同様に費用計上すべきであるというのが反対の理由である。仮に開発費を資産計上する場合には、63 項に示された IAS 第 38 号の様に厳格な認識要件を設定して適用範囲を限定すべきである。一方で、IFRS とのコンバージェンス、将来キャッシュフローの発生を示唆する情報の財務諸表掲示には意義があることを理由に、資産計上に賛成する意見もあった。
- 確定決算主義の下、税法においても「開発費」が資産計上へ変更されることになると、即時費用処理する場合に比べ、損金処理の後年化や、研究開発税制の対象から外れる懸念があり、企業の活力を阻害する可能性が高い。
また、開発費の資産計上の際、償却年数の見積りや将来収益の確実性等といった不確定要素が多く含まれることから、企業にとって判断が非常に難しく、煩雑かつ過重な

事務負担を強いることになる。

さらに、「研究開発」に関し、「研究」と「開発」を切り分けるのが、極めて困難かつ客観性が乏しいことから、現行の日本基準および米国基準も、「研究開発」として発生時に費用処理を求めており、今回の資産計上の要件を客観的に立証することは、実務上不可能である。

以上のことにより、本論点整理による会計基準の見直しにより、企業の研究開発意欲が削がれることは、我が国の弱体化を招来することとなり、国益上、好ましいものではない。

（３）その他のコメント

- 企業・産業の競争力が阻害されることがないように会計の国際コンバージェンスが行われることは大前提であるが、特に研究開発については我が国企業の成長・国際競争力等に直結する非常に重要な企業活動であることから、資産計上に伴うコスト負担や税制への影響と財務諸表利用者にとっての有用性についてコストベネフィットの観点から十分な検証を行い、利害関係者のコンセンサスを経た上で会計基準の策定を行う必要があると考える。また、IASB/FASB においては当該見直し作業が中断されているところ、当該作業の結論が不明である中、先行して改訂作業を進めることは、当該議論の結果次第では将来的にかえって作成者、利用者を混乱させる可能性があるため、拙速に対応せず、慎重に議論していただきたい。

２．検討

A案：一定の要件を満たす社内開発費について資産計上を行う。

（理由）

- 将来の経済的便益の蓋然性要件も含め、一定の要件を満たす無形であるならば、資産計上を行いその経済的便益の及ぶ期間に対応させて費用配分することで、財務諸表の利用者の意思決定により有用な情報を提供することが期待できる。
- 企業結合により受け入れた研究開発の成果については既に資産計上することとしており、企業結合により受け入れた場合とその他の場合との取扱いの相違を早期に解消するのが望ましい。
- 国際財務報告基準との既存の差異として取り上げられていた項目であり、コンバージェンスの観点から望まれる。
- 「研究開発費に関する論点の整理」に対して、社内開発費の資産計上について一定の理解を示すコメントが多く見られた。

B案：従来と同様、開発費については発生時の費用処理とする。

（理由）

- 一定の要件を満たす社内開発費について資産計上を求める場合、作成者の判断に依存する部分が大きく、比較可能性の観点で、財務諸表の意思決定有用性を損ねる可能性がある。特に、利害調整機能の要素が強い個別財務諸表においては、比較可能性を損ねる取扱いを採用することは慎重であるべきである。
- 財務諸表の利用者からも、社内開発費の資産計上による情報はあまり情報価値が評価されていない。
- 資産計上を行った場合であっても、その後の償却や減損についての会計実務が必ずしも定着しているとはいえず、多種多様な研究開発活動の形態を適切に反映した会計処理がなされない可能性もある。
- 米国会計基準においても、開発費は依然として発生時の費用として取り扱うこととしており、国際的にもコンセンサスの得られた会計処理であるとは言い難い。
- 我が国の研究開発に係る投資を抑制する影響が懸念される。
- 「無形資産に関する論点の整理」に対して、社内開発費の資産計上について否定的なコメントが多く見られた。

（それぞれの選択により生じる課題を解決するための方策）

それぞれの案の選択により懸念される課題を解決するために、注記開示により追加的な情報を提供する方法が考えられる。

研究開発費に係る現行の注記情報

研究開発費の総額

論点整理で示した注記開示案

174. 国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、無形資産の種類ごとに自己創設無形資産とその他の無形資産に分けて、以下の開示が求められている。

- (1) 耐用年数が確定できないか有限であるか、また、有限である場合には、採用している耐用年数又は償却率
- (2) 耐用年数を確定できる無形資産について採用する償却方法
- (3) 期首及び期末の、償却費控除前帳簿価額及び償却累計額（減損損失累計額との合計）
- (4) 無形資産の償却額が含まれている包括利益計算書の項目
- (5) 期首及び期末における、以下を示した帳簿価額の調整

増加額。内部開発による増加額、個別の取得による増加額、及び企業結合での取得による増加額を別々に表示する。

IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に従って、売却目的保有に分類されたか又は売却目的保有に分類された処分グループに含

まれる資産及びその他の処分

再評価から生じた当期中の増加又は減少、及び IAS 第 36 号に従ってその他の包括利益に認識又は戻し入れた減損損失（該当する場合）に伴う当期中の増加又は減少

IAS 第 36 号に従って当期の純損益に認識された減損損失（該当する場合）

IAS 第 36 号に従って当期の純損益に戻し入れた減損損失（該当する場合）

当期中に認識された償却額

財務諸表の表示通貨への換算から生じた正味の換算差額、及び在外事業体の財務諸表の企業の表示通貨への換算から生じた正味の換算差額

当期中の帳簿価額のその他の変動

175. また、該当事項がある場合には、以下の開示が求められる。

(1) 耐用年数を確定できないと査定した無形資産について、当該資産の帳簿価額及び耐用年数を確定できないと査定した根拠となる理由。これらの理由を示す際に、企業は耐用年数を確定できないと決定した際に重要な役割を果たした要因を記述しなければならない。

(2) 企業の財務諸表上、重要性のある個々の無形資産の詳細、帳簿価額及び残存償却期間

(3) 政府補助金を使用して取得し、かつ公正価値で当初認識した無形資産に関する以下の情報

これらの資産について当初認識された公正価値

資産の帳簿価額

認識後の測定について、原価モデルと再評価モデルのいずれを用いるか

(4) その権利が制限されている無形資産の存在及びその帳簿価額、並びに負債の保証として担保となっている無形資産の帳簿価額

(5) 無形資産の取得に関し約定した金額

176. さらに、再評価モデルを用いている場合には以下の開示が求められる。

(1) 無形資産の種類ごとの再評価の発効日、再評価された無形資産の帳簿価額及び再評価された無形資産を、原価モデルを用いて認識後測定したと仮定した場合の、想定される財務諸表計上額

(2) 無形資産に関連する再評価剰余金の期首及び期末の金額。期中の変動及びその残高を株主に対して分配することに関する制限を併せて示す。

(3) 当該資産の公正価値の見積りに適用した方法及び重要な仮定

177. 上記以外として、期中に費用認識した研究及び開発費支出に関する開示が必要とされている。また、無形資産の減損に関連して固定資産の減損に関する開示についても

所定の定めがある

それぞれの課題を補う追加的な注記開示案

A案、B案いずれの方法を採用しても、それにより果たされない課題が存在するため、それを注記開示で補うことが考えられる。

ア．A案を採用した場合

- どういった開発費が資産計上されているかがわからない。
資産計上した重要な社内開発費の概要について説明することでどうか（論点整理 175 項（2）に示す注記で把握可能。）
- 企業間の比較可能性が確保されない可能性がある。
資産計上した社内開発費の総額が注記されれば、費用処理した場合への組替が可能となるがどうか（論点整理 174 項（5）に示す注記で把握可能。）

イ．B案を採用した場合

- 潜在的に資産としての性格を有すると考えられるものが資産に計上されない。また、国際的なコンバージェンスに資する情報が提供されない。
 将来のキャッシュ・フローを潜在的に生み出す能力のある支出情報として、社内研究開発費の総額に加えて、そのうち社内開発費の総額、費用処理した開発費の概要等が注記されれば有用な情報となりうるか（現行でも既に開示されている論点整理 177 項の研究開発費の総額に関する情報に加えて、これを研究費と開発費に区分して開示する方法が考えられる。）

（それぞれの案を採用する際に考慮すべき課題）

- これらの注記は、それぞれの案が内在する課題を補うための項目として考えられているが、これらの注記を行うことがかえって財務諸表本体の信頼性を阻害する要因になりはしないか。
- これらの注記を追加することに利用者の意思決定有用性がどの程度高まり、そのベネフィットが、作成者の負担するコストに見合うものといえるか。

・社内開発費を資産計上する場合の認識要件の具体的な指針についての検討

検討論点：社内開発費を資産計上する場合、6つの認識要件に関する具体的な指針を示すか。

（無形資産に関する論点の整理）

63. 開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産を認識するために、企業が立証しなければならないとされている要件は、次のとおりである。

- (1) 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの、技術上の実行可能性
- (2) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
- (3) 無形資産を使用又は売却できる能力
- (4) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法（とりわけ次のいずれか）

無形資産による産出物の市場の存在

無形資産それ自体の市場の存在

無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産の有用性

- (5) 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用又は売却するために必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性
- (6) 開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力

今後の方向性

74. このように両論ある状況ではあるものの、国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点を踏まえると、無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす限り、開発に係る支出も資産計上することが考えられる。なお、その場合、資産計上される開発に係る支出の範囲を明らかにするために第63項に掲げた要件等を設けることが考えられる。

（論点整理に対して寄せられたコメント（具体的な適用指針の設置等に関するもの））

- 資産計上の要件については、実務運用において企業の判断にばらつきが生じ比較可能性が損なわれないよう、また、実務上IFRSとの基準差異が生じることがないよう、第62項及び63項に列挙されているIFRS上の認識要件と同一の要件に統一するとともに、実務上の運用に近づけた具体的例示を示すなど、解釈に幅を持たせぬよう配慮した明確且つ客観的な適用指針が必要と考える。
- 自己創設無形資産の認識は、第62項や第63項でより詳細な要件等を定めているとはいえ、実務においては判断にバラツキが生じ、比較可能性が損なわれると考える。連結財務諸表上のみ適用する場合でも、各企業における開発工程、管理手法が異なることを踏まえて、本会計基準の開発を行うことが必要である。
- IAS第38号の認識要件を参考にした上で、これらの要件について、より具体的、客観的な記述を追加することが適当と考える。
- IAS第38号の6つの要件とは別の要件を定めるというよりも、このIAS第38号の6つの要

件のそれぞれについて、より具体的、客観的な記述を追加することが考えられる。

- 第 62 項や 63 項の要件は必要と思われるが、これだけでは、実務上の判断が非常に難しく、主観を排除しきれていないと考える。せめて個々の業界ごとに想定される具体的な設例を設ける必要があると考える。

【検討】

案：ガイダンスを設けない。

- 実質的に IAS 第 38 号の解釈を行うことになってしまう。
- 論点整理において、具体的な適用を可能にするアイデアを募ったものの、建設的な提案は得られていない。
- 具体的なガイダンスを設けず、各社の置かれた状況に合わせて実質的な判断を行うこととしたほうが有用であると考えられる。

一方で、実務上判断の参考となる指針を求める声が多い事から、実務の参考に資する例示などを示すことができるか、引き続き検討する。

以 上