

議事要旨(3) 無形資産に関する検討について

冒頭、新井副委員長（専門委員長）より、「単体財務諸表に関する検討会議」報告書も踏まえながら、開発費の連結及び単体の取扱いについて検討を行っていただきたい旨の説明があり、審議事項(3)に基づいて、矢島研究員より具体的な論点の内容に関する説明が行われた。また、連結先行を検討する際、IFRSを連結に導入している欧州の事例も参考にすべきという意見が聞かれているため、参考として、欧州各国（英仏独）の会計制度の概要に関する説明が行われた。

その後の主な発言内容は以下のとおりである。

事務局は、以下の事項について意見を求めており、主な発言内容における番号は、以下の各事項に関する意見であることを意味している。

- ①会計の考え方からは、開発費の資産計上と費用処理のどちらの考え方がより適当と考えるか。
- ②コンバージェンスの観点から、開発費の資産計上についてどのように考えるか。
- ③上記を踏まえ、連結の取扱いをどのように判断するか。（⇒資産計上すべきと判断する場合には④についても意見を求める）
- ④仮に連結ベースで開発費を資産計上することとした場合、連単一致のコスト・ベネフィットと連結先行のコスト・ベネフィットを踏まえ、単体の取扱いをどのように判断するか。

ある委員より以下の意見があった。

①将来収益が獲得できるものを資産計上することは理にかなっているが、将来収益が獲得できるかの予測は、実務的にはかなり難しい。経営者の将来を見通す直感的な判断によるしかなく、同じ前提でも判断が大きく異なり得る。IAS38の6要件では難しく、追加的なガイダンスを検討しても経営者の判断に画一性をもたせるのは難しい。主観的な判断に基づき資産計上することは、財務諸表の有用性を損なう。

②③コンバージェンスの視点や、同等性評価からの懸念も十分理解しており、悩ましいが、米国基準がIFRSと異なっている状況もあるので、現段階では、連結と単体について、今のままとして、環境が変わったところで場合によっては検討をすることでどうか。

ある委員より以下の意見があった。

①開発費の資産計上の可否について議論する前に、まず概念フレームワークの観点から、資産とは何かを考察する必要がある。IASB及びFASBの概念フレームワーク及び当委員会の討議資料による資産の定義は、ある程度共通した考え方（直接的又は間接的な将来キャッシュフロー獲得能力を有している、企業に将来の経済的便益が流入することが期待される資産である、又は報告主体が支配している経済的資源である）がある。

無形資産の会計基準の公開草案文案では、このような概念フレームワークの考え方を受けて、無形資産の認識要件として、2つ挙げている。将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高いことと取得原価について信頼性をもって測定できることである。これは一般的な認識規準であって、自己創設による無形資産については、さらに6つの要件を挙げている。

次に、開発費が、この概念フレームワークによる資産性及び公開草案文案の要件を満たしているかどうかという理論的な面と、実務面の問題点や懸念の両方から考える必要がある。

まず、理論的には、以下の観点から、開発費は、一定の要件を満たしているため、資産性があると認められるため、資産に計上すべきである。

経営者は、将来の成果が期待できない投資は、普通、経営責任上しないし、研究開発投資

は、企業が存続して成長している企業にとっては、研究成果が成功しているという証である。したがって、研究開発投資からのリターンを期待しており、それらを忠実に貸借対照表に表現することが投資家に対して企業価値情報を提供することになり有用である。

そして、資産に計上したものの償却により、リターンとコストを対応させることができる。

以上が、資産性という面からの考察であるが、もし資産の認識要件を満たしているのであれば、外部調達か内部開発かにかかわらず資産に計上すべきである。企業結合により取得した仕掛研究開発や個別買入れ研究成果の資産計上とは異なり、自己創設については6要件という厳しい規準があるが、それを満たしていれば資産に計上すべきである。例外としての自己創設のれんは、資産の認識要件を満たしているが、財務報告目的に反するという考えから現在は資産計上が認められてない。しかし、開発費は、企業経営者の具体的なリターンを期待しての投資であり、しかも個別の支出に紐付いているという点から自己創設のれんとは性格が異なる。

実務的には、次に述べるような問題はあるが、問題があるから資産に計上しないというのではなく、実務における測定上の問題を解決していくという前提で、資産に計上するべきであると思う。

例えば、研究フェーズと開発フェーズの区別が難しいということがよくいわれるが、莫大な研究開発投資をしている以上、そのような区別による管理は経営管理上も内部統制上も当然しなければならないし、それがコーポレートガバナンスの一環でもあると思われる。

次に、6要件があいまいのため、比較可能性を損っているとか恣意性が入るという指摘があるが、測定に不確定要素があるからといって、それが認識要件を満たしたのまで認識しないことを正当化するものではない。認識要件を満たしていれば次は測定の問題であり、6要件が実務にワークしないのであれば、6要件を詳しくしたり、別の要件を作るなどにより、実務上ワークするように基準開発をしていくべきである。ASBJ 独自で開発するか、IASB と共に解釈問題として対応していくことが考えられる。

さらに、保守主義あるいは健全性の観点から、実現可能性が不確実な資産計上には懸念があるとの指摘に対しては、適切な償却をして、減損処理を厳格にすれば対応できる。あまりにも保守主義や健全性を前面に出して、本来計上すべき資産を計上しないということは正当化できない。

最後に考慮すべき点は、のれんの償却可否問題との関連である。包括的な無形資産の基準を開発して、適切な開発費を資産計上すれば、のれんとして計上されるものは少なくなり、非償却部分を少なくする効果がある。

以上から、一定の要件を満たした開発費は、理論的にも実務的にも資産計上すべきものと思われる。

②今まで述べてきたように、一定の要件を満たした開発費は、理論的にも実務的にも資産計上すべきと思うので、コンバージェンスするべきであると思う。

③④連結財務諸表と個別財務諸表における会計処理のあり方についても、理論面と実務面の両方から考察する必要がある。

まず、理論面からは、連結財務諸表作成の一般原則における、いわゆる準拠性又は規準性の原則によると、連結財務諸表は個別財務諸表を基礎として作らなければならないことになっている。このように、連結は個別に基づくべきだという理論的な面からは、連単一致が原則である。一方、実務面からも、連結先行した場合にはいろいろとそれに伴うコストやデメリットがあることから、基本的には連単一致であるべきである。しかしながら、現実問題としては税務上の問題があるということ等については理解するので、それらが解決されるまでは、当面連結先行をすることには同意する。また、単体検討会議からの報告書による意見を、

十分斟酌する必要があることも考慮した上で、連結先行をすることには異論がない。しかし、だからといって、連結上までコンバージェンスするべきではないという考え方には、賛同できない。

あるオブザーバーより以下の意見があった。

①研究開発費は費用で設備投資は資産というより、その中間に開発費の資産計上があるとより細かな会計処理となり、理屈上は高品質な会計基準になる。しかし、企業分析上は、開発費の計上規準が企業間で多分まちまちになり、同じ企業でも当期の業績により開発費の計上規準が変わることが懸念され、比較可能性の点で問題が出る。

②日本の財務諸表利用者はコンバージェンスを支持しているが、コンバージェンスというよりも世界中が1つの基準を採用することを支持している。よって、IFRSと米国会計基準で現在違いがある点については、現段階で意思を鮮明にしないというのが有効な戦略になる。東京合意の関係では、採用したときはIFRSに合わせると約束することで対応できないか。

③先送りとする戦略がよい。

④当面現状のままがよいが、仮に連結で資産計上とした場合は、単体に帰属する分の分析のため、単体も同様に資産計上すべきである。税務との関連も研究開発税制の対象になっているので、会計基準が変わっても基本的に影響はないだろう。連結と単体で別の会計基準にすると、作成コストがかさむのも問題である。これらの問題もあって当面先送り、現状のままとするのがよい。

ある委員より以下の意見があった。

①単体検討会議では、実務の懸念から作成者サイドで費用処理の意見が多いことは理解できるが、無形資産の包括的な会計基準を開発していく中で、開発費だけ費用計上とするのは、従来の取扱いを継続するのとは違う意味合いがある。資産性があるものを敢えて費用計上するという意味合いになりかねないことに気をつけなければならない。

仮にのれんを非償却にした場合に、無形資産の包括的な会計基準がきちんとしてないと実務的に難しいことになる。我が国に無形資産の会計基準は必要であり、資産性がある開発費をすべて費用計上とすることは、説明がつくのか、有用なのかを懸念する。

6要件のガイダンスを設けることがIAS38の解釈となる可能性については、これは日本の基準なので、あまり気にする必要はないのではないかと。日本で日本の実務を考えて検討していくということはある。

資産計上について、不確実性が高いのであれば6要件にあたらぬという考え方もあるのではないかと。

②無形資産会計基準の文案がIFRSをベースに作られていることを考えると、これに合わせていくのがよい。

④すべて費用計上とするのは説明がつくのかという観点は、単独も同じであるが、単独も資産計上して不具合がないかについては気になるところがあり、連結先行という考え方もあり得る。連結先行とした場合、これが解消するのはいつなのかも考えていく必要がある。

ある委員より以下の意見があった。

①基本的なスタンスとして、日本の金融資本市場が非常にグローバル化している状況にあるので、高品質な会計基準へのコンバージェンスは必要であり、無形資産の包括的な会計基準は、2005年3月のIASBとの共同会議発足時からの課題であり、ぜひ作り上げていくべきである。その場合の1つの重要な論点が、社内開発費の取扱いであると認識している。IAS38

は必ずしもよい基準ではないと聞くこともあるが、例えば自動車メーカーで考えてみると、モデルチェンジに要するコストは、新車の販売で回収することを経営者は意図して開発局面で投下しており、その後の販売での資金流入を考えると資産の認識要件は十分に満たしていると考えられ、収益との対応関係からも、社内開発費の資産性について否定をすることは非常に難しいのではないかと。

実務面での実行可能性に関して、社内の体制整備に向けた理解や協力が必要であり、多大な労力を要することは理解する。しかし、日本だけの状況ではなく、欧州や韓国などで IFRS を採用している状況の中では、資産計上をしている実務が実際に存在する。社内開発費の資産計上について、ビジネス感覚で、絶対ノーなのかという点については、もう少し幅広く日本の関係者に確認する必要があると思う。特に研究開発型の企業はどのように考えているのかも踏まえながら、最終的に方向性を出して行く必要がある。

企業間の比較可能性について、社内開発費の資産計上にあたっては経営者の主観的な要素は入らざるを得ないと思う。したがって、注記情報として、研究局面と開発局面のトータルコスト、研究局面と開発局面の区分方法、かつ、開発局面で資産計上した金額などの開示により対応することにより、財務諸表利用者により有用な情報になるのではないかと。

②欧州の上場会社は IFRS を採用しており、実務にばらつきがあると言われつつも対応している状況があり、EU の同等性評価において現在も継続的なモニタリングが行われており、開発費は CESR から指摘された項目であることも踏まえると、日本基準のレピュテーションリスクというものを意識せざるを得ない。コンバージェンスの視点からも連結上資産計上に向けて検討を進めることが望ましいと考える。

IAS38 の 6 要件をそのまま持ってくればよいかどうかは、IASB が今後無形資産のプロジェクトをどういう形で再開するのも注目し、市場関係者の意見も踏まえながら検討を進めていくことが考えられる。そして、IAS38 との早期のコンバージェンスを目指すというアプローチと、資産計上の方向性を打ち出した上で我が国の市場関係者の理解が進むような方法で具体的な要件を考えていくアプローチもあると思うので、進め方については引き続き検討していくことが考えられる。

④短期的な対応の中では、税との関係は避けて通れないと思う。実際に課税所得に大きな影響を及ぼす可能性もあることから、キャッシュ・アウトフローの増加で企業経営の足かせにもなりかねない。企業経営上、重要な問題となることも考えると、単体検討会議の多数意見と同様に、単体上は当分の間、連結先行により、費用処理とせざるを得ないと思う。

ある委員より以下の意見があった。

①フレームワークに照らして考えた場合、一定の要件を満たしたものについて、資産計上すべきものもあることは理念的には理解できる。運用場面を考えた場合、IAS38 の 6 要件について、企業が立証しなければ費用計上できるとも読める。欧州の業種ごとの差をみると、すべての企業が立証して判断しているかは分からないところもある。

②米国基準と IFRS に差異があることも加味すれば、今の段階で即座にコンバージェンスをするには時期が早い。

③同等性評価の問題もあるので、軽々に判断することは差し控えるが、慎重に考えるべきである。

④コンバージェンスするとなった場合、一定程度の間、内容が定着する、あるいは、リスクが見えてくるまでは、連結先行はやむを得ない。

また、あるオブザーバーより以下の発言があった。

IASB は、無形資産について、MOU を最優先すべきという形で繰り延べているが、IAS38 の見直しの重要性は認識しており、今後の新たなアジェンダの候補には挙がっている。もし包括的に見直しをする場合、通常は最低で5年はかかると思われ、結構コントラバーシヤルなので、もっと長くかかるかもしれない。

最後に、西川委員長から、非常に概念的な話から基準のタイミングの戦略のような話まで出ており、ぶつかり合わない話も交じっているということで難しいと感じたが、いずれにしろ、多少遅れるにしても、前に進んでいく形で、引き続き検討を行っていきたい旨の発言があった。

以 上