

開発費の取扱いの対応案の検討

１．前回までの議論の分析（「参考１」参照）

ディスカッション・ポイント１	
ステップ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切と考えるか。	
内容	分析
理屈、概念	概念的には資産の性格を有するものもあることについて、特段、異論は出されていない。
将来の収益獲得の不確実性	両論の意見が聞かれた。
比較可能性 (実務上の判断の困難性) (６要件のガイダンス)	両論の意見が聞かれた。
ステップ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。	
コンバージェンス(コンバージェンスの進め方)	両論の意見が聞かれた。
ディスカッション・ポイント２	
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。	
連結先行	仮に連結ベースで資産計上とする場合は、連結先行とする考え方を示す意見が大半であった。

２．主な対立軸

	資産計上	費用処理
会計の考え方	<ul style="list-style-type: none"> 概念的に資産計上すべきものの（定義、認識要件を満たすもの）はある。 経営者の判断を財務諸表に反映する方が有用な情報となる。 将来の収益と費用を対応させるべきである。 	<ul style="list-style-type: none"> 将来の収益獲得は不確実である。 抽象的な要件による資産計上は、企業間の比較可能性を損なうおそれがある。

コンバージェンス	<ul style="list-style-type: none"> ● EU の同等性評価で指摘された重要な差異であり、IFRS とのコンバージェンスを進めるべきである。 	<ul style="list-style-type: none"> ● IFRS と米国基準が異なっており、現状で IFRS にコンバージェンスを図っても、再度変更する必要が生じる可能性があり、現時点で変更すべきではない。
----------	---	---

上記の主張を踏まえると、以下のように対立軸を整理することが考えられる。

経営者の判断と無関係に一律に費用処理するよりも、将来の収益獲得の蓋然性に関する経営者の判断を財務情報に反映した方が比較可能性が高まる。したがって、一定の要件を満たす場合には資産計上し、将来の収益と対応させるべきである。その結果として、EU 同等性の評価を損なう懸念も解消される。

将来の収益獲得能力は不確実であるため資産に計上することは適切ではない。また、抽象的な認識要件により資産計上を求めると企業間の比較可能性が損なわれる。したがって、一律に発生時に費用として処理すべきである。コンバージェンスの観点からも、IFRS と米国基準が異なっており、その動向を見極めるべきである。

３．考えられる対応案の検討

(1) 連結資産計上、単体費用処理（連結先行）(A 案)

- 上記 の観点を重視した場合、一定の要件を満たした開発費は資産計上を行うこととなる。この場合、単体財務諸表上での取扱い（連結先行をすべきか否か）が論点となる。
- これまで ASBJ において実施された連結先行検討会や FASB に設けられた単体財務諸表に関する検討会議では、単体財務諸表について、開発費を資産計上に変更した場合、課税関係が変更され、税のキャッシュ・アウト・フローが増加することが強く懸念されている（A 案 B 案 C 案共通）。この税に関する懸念を斟酌すると、単体財務諸表においては費用処理することとなる。
- このように税との関係により連結先行とした場合、連結先行を解消する年限をあらかじめ定めることは難しいこととなるが、連結先行の解消に向けて関係者が協力して取り組むことが考えられる。
- 連結先行した場合の追加論点は、後述の「４．連結先行とする場合の追加論点」を参照のこと。

(2) 連結資産計上容認、単体費用処理（B 案）

- 上記 の観点を重視しつつ、上記 の観点を勘案した場合、連結上は資産計上を容認することが考えられる。
- 将来の収益獲得の蓋然性に関する経営者の判断を財務情報に反映して情報の有用性を

高めるといふ会計の考え方からは資産計上を行うことが考えられるが、現在までの検討では、実務上の実行可能性に対する懸念が拭えない状況にある。したがって、当面、資産計上を容認し、一定期間後に実行可能性を検証することが考えられる。

- ただし、この案を採用する場合、比較可能性を著しく害する懸念を慎重に考慮する必要がある（平成 10 年の研究開発費基準の設定は、当時、繰延資産処理と費用処理の比較可能性を問題としたものであった。）。したがって、この懸念に対応するために、資産計上を選択した企業に対して、仮に費用処理を選択した場合における利益及び利益剰余金に与える影響額の注記を求めることが考えられる。
- なお、この場合、単体財務諸表については、A 案と同様の理由で、連結先行とすることが考えられる。

(3)現時点では結論を出さず、当面、費用処理とする（C 案）

- 上記の観点と の観点を優劣つけ難いと考えた場合、現時点では結論を出さず、当面、現行の費用処理を継続することが考えられる。
- この場合であっても、開発費の資産計上は、EU の同等性評価で指摘された IFRS との間、重要な差異であるため、EU における同等性評価の継続的なモニタリングへの対応としては、検討を継続していくことも必要であると考えられる。
- したがって、今後の IASB と FASB の検討状況や、我が国における IFRS の任意適用会社の開発費の資産計上の状況等を踏まえ、検討を再開することが考えられる。

ディスカッション・ポイント 1

- | |
|------------------------------|
| ✓ 上記の 3 つの対応案について、どのように考えるか。 |
|------------------------------|

４．連結先行（連結資産計上、単体費用処理）とする場合の追加論点

単体財務諸表における資産計上の容認について

（１案）資産計上を容認する。

- より有用である資産計上処理を採用したいという会社の意思を否定するべきではない
- 事務負担、経営管理の観点からは、作成者は、連結と同様の処理を望む意見がある可能性がある。

（２案）資産計上を容認しない。

- 選択適用は、比較可能性の観点から、非常に慎重に取り扱うべき課題であるとの意見がある。
- 繰延資産計上の選択的許容が問題視されたことが現行の研究開発費等会計基準の策定の一因となった過去の経緯からは、単体の選択適用は認めるべきではない。
- 会計基準全体の中で、ごく少数のものに選択適用を認めることは可能となることも考えられるが、今後、どの程度、連結先行処理を使用することとなるかわからない現段階では認めるべきではない。

単体財務諸表における追加開示について

（１案）連結財務諸表と異なる処理をしている旨のみを注記する（金額情報を求めない。）

- 連結先行の適用の理由を考えると、金額情報は求めるべきではない。
- 連結修正とする場合、連結上の重要性によっては、単体の資産計上の基礎となる数値データが十分でないことも想定され、作成者の追加負担が生じる。

（２案）仮に資産計上した場合の金額情報も注記する。

- 連結財務諸表と単体財務諸表の分析を行うためには、金額情報が必要である。
- 連結財務諸表を作成する以上、単体における資産計上の基礎となる数値データはあるはずであり、負担が増すわけではないと想定される。

連結財務諸表非作成会社への対応について（本論点は、制度の問題である可能性がある。）

（１案）特段の対応を要しない。

（２案）仮に資産計上した場合の金額情報を注記する。

（３案）連結財務諸表と同様の会計処理とする。

- 連結先行の適用の理由を考えると、（３案）を採用することは難しい一方で、他の企業の連結財務諸表との比較可能性を考えると（２案）が適当か。

ディスカッション・ポイント２

- | |
|--------------------------------------|
| ✓ 連結先行する場合の上記の３つの追加論点について、どのように考えるか。 |
|--------------------------------------|

審議事項（ 1 ） - 2

（以 上）

参考1 : 4/28 及び 5/19 委員会で出された意見の概要

ディスカッション・ポイント1			
ステップ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切と考えるか。			
内容	資産計上すべきと判断	費用処理すべきと判断	分析及びディスカッション・ポイント
理屈、概念	<p>・開発費の資産性の有無は、まず概念フレームワークの観点から検討する必要がある。IASB 及び FASB の概念フレームワーク及び ASBJ の討議資料による資産の定義には、ある程度共通した考え方がある。</p> <p>そして、無形資産の会計基準の ASBJ 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、一般的な認識規準を2つ挙げ、更に、自己創設による無形資産については、別途6つの要件を挙げている。従って、公開草案文案の要件を満たした開発費は、結果的に概念フレームワークによる資産性を満たすことになるので、資産に計上すべきである。</p> <p>・経営者は、経営責任上、将来の成果が期待できない研究開発投資はしないはずで</p>	<p>・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。</p> <p>・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。</p> <p>・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。</p>	<p>いずれの意見においても、概念的には、資産の性格を有するものもあることについては一致している。その上で、比較可能性やコンバージェンス等の考え方の違いから最終判断に差異が生じている。</p>

	<p>あり、そこからのリターンを期待しているので、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有用な情報を提供することになる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・資産計上した開発費の償却により、リターンとコストを対応させることができる。 ・無形資産の包括的な会計基準において開発費だけ費用計上とするのは、現行の研究開発費の会計基準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ず、説明がつかない。 ・経営者は、将来収益による回収を意識して開発費を投下しており、資産性について否定をすることは難しい。 ・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 		
--	--	--	--

	<p>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方から現在は資産計上が認められてない。しかし、開発費の場合は、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。</p> <p>・理屈からすると資産計上というのが大方の方の意見の一致をみているのではないか。</p>		
<p>将来の収益獲得の不確実性</p>	<p>・保守主義の観点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、減損処理を厳格にかつ適時に行えば対応できる。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。</p> <p>・不確実性が高いのであれば6要件を満たさないという考え方もある。</p>	<p>・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。</p>	<p>ディスカッション・ポイント(1)</p> <p>・単体検討会議報告では、「平成10年に定められた現在の研究開発費の会計基準では、収益獲得の不確実さから費用計上することと整理されている。その当時と基本的に企業活動には変化がなく、むしろ、昨今、技術革新のスピードは上がっており、失敗するリスクが高まっているため、健全性の観点からも費用計上を維持すべきではないか。」という意見が示されているが、これについてどう考えるか。</p>
<p>比較可能性 (実務上の判断の困難)</p>	<p>・研究フェーズと開発フェーズの区別が難しいといわれるが、莫大な研究開発投資をしている以上、それらの区別による管理</p>	<p>・将来収益が獲得できるかの予測は、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</p>	<p>ディスカッション・ポイント(2)</p> <p>・単体検討会議報告書では、「会計基準の策定にあたっては、投資家に必</p>

<p>性)</p>	<p>は、経営管理上も内部統制上も当然しなければならぬ経営責任と思われる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・研究局面と開発局面の区分について、多大な労力を要することは理解するが、日本だけの問題ではなく、欧州や韓国で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。 ・経営者の主観的な要素は入らざるを得ないが、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、財務諸表利用者により有用な情報になるのではないか。 ・多少コストがかかっても経営管理上必要であれば企業は対応するのではないか。 ・利用者としては経営者が管理会計上見ている開発費の姿が見えることを期待している。 	<p>る。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。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・開発費の計上規準が企業間で多分まちまちになり、同じ企業でも会計期間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ある。 ・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。 	<p>要な情報を十分提供する観点が重要であるとともに、実務的に、ベネフィットに見合わないコスト負担を生じさせたり、管理会計との大きな乖離により効率性を低下させたりすることにより、企業活動に過度な影響を与えないよう留意する必要があると考えられる。」という意見が示されているが、これについてどう考えるか。</p>
-----------	--	---	--

<p>(6 要件のガイダンス)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・6 要件があいまいのため、比較可能性を損なっているとか恣意性が入るという指摘があるが、測定に不確実性があるからといって、それが認識要件を満たしたもの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。 ・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、日本の基準なので、あまり気にする必要はなく、日本の実務を考えて検討していくことが考えられる。 		
<p>ステップ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。</p>			
<p>コンバージェンス</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・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なので、コンバージェンスすべきである。 ・包括的な無形資産の会計基準案が IFRS をベースに作られていることを考えると、 	<ul style="list-style-type: none"> ・米国基準が IFRS と異なっているので、現段階では、現行の取扱いを維持すべきである。 ・日本の財務諸表利用者は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 	<p>IFRS とコンバージェンスすべきという意見と、IFRS と米国会計基準で違いがあることから現行の取扱いを維持すべきという意見に分かれている。</p>

	<p>これに合わせていくのがよい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・欧州の上場会社は IFRS を採用して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からすると、日本基準のレピュテーションリスクを意識せざるを得ない。 ・東京合意は IFRS とのコンバージェンスをうたっており、米国の動向に流されなくてもよい。IFRS とのコンバージェンスを図っていくことを鮮明にすることが日本にとって利益となる。 	<p>することを支持しており、IFRS と米国会計基準で違いがある点については、現段階で意思を明確にすべきでない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・東京合意の関係では、IFRS を採用する際は、カーブアウト等せず IFRS に合わせることを約束することで対応できないか。 ・米国基準と IFRS に差異があるから、今の段階で即座にコンバージェンスをするのは時期尚早である。 	<p>ディスカッション・ポイント(3)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・IFRS と米国会計基準における開発費の取扱いの違いについては、「現状で IFRS にコンバージェンスを図っても、再度変更する必要が生じる可能性があるため、現時点で変更することには慎重であるべき」(単体検討会議報告書)という意見や、IFRS と米国会計基準が同じであれば日本もコンバージェンスすることにより財務諸表の比較可能性は高まるが、両者に違いがある中ではその必要性はそれほど高くはないという意見が聞かれるが、これらの意見についてどう考えるか。
<p>(コンバージェンスの進め方)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・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かにも注目して、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。そうした場合に IAS38 との早期のコンバージェンスを目指すべきか、あるいは、資産計上の方向性を打ち出した上で、より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とするか、進め方についてはいくつか考えられる。 		<p>ディスカッション・ポイント(4)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・単体検討会議報告書では、「開発費は、EU の同等性評価における 26 項目に含まれていたものであり、資産計上を行わない場合、今後、同等性評価を損なうリスクがあるとの説明

			が制度所管官庁からあった。」ことが示されているが、この点についてどう考えるか。
ディスカッション・ポイント2			
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。			
内容	支持する意見(単体は、当面、費用処理)	反対であるとする意見	分析
連結先行	<p>・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。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。また、実務的な面においても、連結先行した場合にはそれに伴うコストやデメリットがあることから、やはり連単一致が望ましい。しかしながら、現実問題としては、税務上の問題等については理解できるので、それらが解決されるまでは、当面連結先行をすることは止むを得ないと思われる。また、単体検討会議報告書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</p>	<p>・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。</p>	<p>当面の間、連結先行とする考え方を示す意見が大部分であった。</p>

	<p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・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。 ・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。 ・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。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考える。 ・単体は税法の面から当面取扱いを変更するのは難しい。 ・単体は税法の制約のため費用計上はやむ 		
--	---	--	--

	を得ない。		
--	-------	--	--

(以上)