

開発費を連結先行又は費用処理とする場合の検討

現在、開発費の取扱いに関して連結先行（連結は資産計上、個別は費用処理）する案と費用処理（連結個別ともに費用処理）とする案を中心に検討を進めているが、開発費以外の自己創設無形資産について、どのような取扱いとすべきかという点も追加論点となる。

1．開発費以外の自己創設無形資産

我が国の現行実務を踏まえると、開発費以外で資産計上され得る自己創設無形資産としては、ソフトウェアが大半であり、他にはコンテンツ関連項目（「参考 1」参照）が想定される¹。そこで、ソフトウェア及びコンテンツ関連項目を対象として整理することが考えられる。

2．会計処理

(1) ソフトウェア

現行の取扱い

「研究開発費等に係る会計基準」において、ソフトウェアの制作費に係る会計基準は、制作目的別に設定されており、以下のように定められている。

(a) 受注制作のソフトウェア

受注制作のソフトウェアの制作費は、請負工事の会計処理に準じて処理する。

(b) 市場販売目的のソフトウェア

市場販売目的のソフトウェアである製品マスターの制作費は、研究開発費に該当する部分を除き、資産として計上しなければならない。最初に製品化された製品マスターの完成までの費用及び製品マスタ 又は購入したソフトウェアに対する著しい改良に要した費用が研究開発費に該当する。

(c) 自社利用のソフトウェア

その提供又は利用により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場合には、資産として計上しなければならない。

また、市場販売目的のソフトウェア及び自社利用のソフトウェアを資産として計上する

¹ なお、当委員会が調査した範囲では、IFRS を適用する欧州企業において、実務上計上されている自己創設無形資産は、開発費、ソフトウェア、ウェブサイト費用程度に留まっている（各業界にわたる合計 100 社の 2008 年度アニュアルレポートを対象としている）。

場合は、無形固定資産の区分に計上し、当該ソフトウェアの性格に応じて、見込販売数量に基づく償却方法その他合理的な方法により償却しなければならない。

対応案

(a)開発費を連結先行（連結は資産計上、個別は費用処理）とする場合

開発費を連結先行とする場合は、連結はIAS38と同様の自己創設無形資産の認識要件（6要件）に従うことになる。基本的に会計処理を連単で区別して適用するべきではなく、また、連単で異なる認識要件を用いることは、実務上も混乱する可能性があることから、連単ともに当該6要件に従うとすることが考えられる。

(b)開発費を費用処理（連結個別ともに費用処理）とする場合

開発費を費用処理とする場合は、当該6要件の取扱いを、開発費に先んじてソフトウェアに導入する便益は乏しく、現行基準の認識要件（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場合に資産計上）を維持することが考えられる。

(2) コンテンツ関連項目

ソフトウェアに類似するものとして、コンテンツがある。ソフトウェアがコンピュータに一定の仕事を行わせるプログラム等であるのに対し、コンテンツはその処理対象となる情報の内容であり、データベースソフトウェアが処理対象とするデータや、映像・音楽ソフトウェアが処理対象とする画像・音楽データ等が挙げられる。

現行の取扱い

コンテンツには、映画、番組、音楽、アニメーション等も想定され、その内容は多岐にわたり、販売形態、対応する収益の発生状況やその期間、あるいは、技術的な開発リスクの程度も様々であるが、内容や取引の実態に応じて、棚卸資産又は市場販売目的のソフトウェア等に準じて、コンテンツの提供がもたらす経済的便益と対応させて会計処理していると考えられる²。

対応案

コンテンツはソフトウェアに類似した性格を有し、両者を区分することが困難な場合もあることから、上記のようなコンテンツ関連項目については、棚卸資産に該当するものを除き、その内容に照らして、市場販売目的のソフトウェア又は自社利用のソフトウェアに準じて会計処理することが考えられる。

² 「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」及び「同 Q&A」では、コンテンツは、ソフトウェアと経済的・機能的に一体不可分と認められるような場合には、両者を一体として取り扱うことができること（主要な性格によりどちらかにみなして会計処理する）、また、コンテンツは、その性格に応じて関連する会計処理慣行に準じて処理すべきものと考えられるとされている。

ディスカッション・ポイント 1

✓ 仮に開発費を(1)連結先行又は(2)費用処理とする場合、ソフトウェア及びコンテンツ関連項目について、上記のような会計処理とすることについて、どのように考えるか。

3. 会計基準体系

上記2の会計処理を前提とした場合、以下のような基準体系とすることが考えられる。

(1) ソフトウェア

- 既にソフトウェアについては会計基準があるが、無形資産会計基準のような取得形態別（外部購入、自己創設）ではなく、制作目的別（受注制作、市場販売目的、自社利用）に設定されており、関連する実務指針等もある。
- ソフトウェアに関する会計基準のうち、必要に応じて本会計基準に含めて体系化するよりも、これまでのように、ソフトウェアについては、同一の会計基準の中で示す形を維持する方が、実務上便利であると考えられる。
- そこで、無形資産会計基準とソフトウェアに関する会計基準は分けて基準化し、ソフトウェア会計基準において、必要に応じて無形資産会計基準の取扱いを準用して、無形資産会計基準と一貫した会計処理とすることが考えられる。

(2) コンテンツ関連項目

- ソフトウェア会計基準の中で、コンテンツ関連項目（棚卸資産に該当するものを除く）については、市場販売目的ソフトウェア又は自社利用のソフトウェアに準じて処理することを定めることが考えられる。

➤ 以上のような考え方に基づくると、基準の体系及び文案は以下のようになる。なお、無形資産会計基準は、適用範囲から「棚卸資産の評価に関する会計基準」における棚卸資産、及び、「ソフトウェアに関する会計基準」におけるソフトウェアは除外している。

(1)連結先行の場合（連結は資産計上、個別は費用処理）

	開発費	ソフトウェア（コンテンツ）	
		市場販売目的 SW の研究開発部分	自社利用 SW
連結	無形資産会計基準（6要件資産計上）	ソフトウェア会計基準（無形資産会計基準準用により、6要件資産計上）	ソフトウェア会計基準（無形資産会計基準準用により、6要件資産計上）

個別	無形資産会計基準(費用処理)	ソフトウェア会計基準(無形資産会計基準準用により、費用処理)	同上
----	----------------	--------------------------------	----

研究開発終了後の制作費は、ソフトウェア会計基準により資産計上される。

無形資産会計基準

(略)

ソフトウェア会計基準

(略)

(2)費用処理の場合(連結個別ともに費用処理)

	開発費	ソフトウェア(コンテンツ)	
		市場販売目的 SW の研究開発部分	自社利用 SW
連結	無形資産会計基準(費用処理)	ソフトウェア会計基準(費用処理)	ソフトウェア会計基準(収益獲得又は費用削減が確実となった時点で資産計上)
個別	同上	同上	同上

研究開発終了後の制作費は、ソフトウェア会計基準により資産計上される。

無形資産会計基準

(略)

ソフトウェア会計基準

(略)

ディスカッション・ポイント2

✓ 無形資産に関する会計基準の体系について、どのようにすべきか。

（参考１）コンテンツについて

コンテンツの創造、保護及び活用の促進に関する法律

第二条 この法律において「コンテンツ」とは、映画、音楽、演劇、文芸、写真、漫画、アニメーション、コンピュータゲームその他の文字、図形、色彩、音声、動作若しくは映像若しくはこれらを組み合わせたもの又はこれらに係る情報を電子計算機を介して提供するためのプログラム（電子計算機に対する指令であって、一の結果を得ることができるように組み合わせたものをいう。）であって、人間の創造的活動により生み出されるもののうち、教養又は娯楽の範囲に属するものをいう。

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（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第12号）

（ソフトウェアとコンテンツの定義）

29. ソフトウェアがコンピュータに一定の仕事を行わせるプログラム等であるのに対し、コンテンツはその処理対象となる情報の内容である。コンテンツの例としては、データベースソフトウェアが処理対象とするデータや、映像・音楽ソフトウェアが処理対象とする画像・音楽データ等を掲げることができる。ソフトウェアとコンテンツとは別個の経済価値を持つものであることから、本報告ではコンテンツはソフトウェアに含めないこととした。

また、ゲームソフトは、一般的にソフトウェアとコンテンツが高度に組み合わせられて制作されるという特徴を有している。

（制作者の会計処理）

30. 制作者においては、コンテンツとソフトウェアは別個の経済価値として把握可能であり、両者は別個のものとして、原価計算上も区分することになる。しかし、両者が一体不可分なものとして明確に区分できない場合（例えば、一方の価値の消滅が、他方の価値の消滅に直接結び付く場合）には、その主要な性格がソフトウェアかコンテンツかを判断してどちらかにみなして会計処理する。

コンテンツの特徴

- 顧客にネットワークや電子的な媒体等を通して提供するデータ、映像、音楽等であり、その提供が直接的に企業の収益獲得をもたらす点で、棚卸資産又は市場販売目的ソフトウェアの性格を有するものが多いと考えられる。
- 内容は多岐にわたり、販売形態、対応する収益の発生状況やその期間、あるいは、技術的な開発リスクも様々であると考えられる。

審議事項（１） - ２

（以 上）