

開発費の会計処理に関するディスカッション・ポイント

— ASBJ の開発費の取扱いの検討を通じて —

宮原裕一

目次

- I はじめに
- II ASBJ の活動概況
- III ディスカッション・ポイントの整理
- IV おわりに

I はじめに

国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) および米国の財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) が統一的な会計基準作成へ向けて進展するなか、日本の企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan: ASBJ) も両者へアプローチしながら会計基準の統一化作業を進めている。この統合化プロジェクトのなかでも研究開発費会計については、作業当初から統一が必要なテーマとして認識されていたにもかかわらず、未だに解決に至っていない。

現在、議論は残されているものの研究開発費会計は無形資産会計の中に内包化される形で位置づけられている (拙稿 [2011], 762-766頁)。そもそも研究開発費会計は無形資産会計とは独立して議論され、IASB の前身である国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : IASC) による1989年の会計基準調和化プロジェクトにおいて会計処理の統一化が検討され

〔研究ノート〕 開発費の会計処理に関するディスカッション・ポイント（宮原）

(IASC [1989], pars.46-47; IASC [1990], Appendix2,3), その後 G4+1により基準統一化へ向けた協議が試みられてきた (Street & Shaughnessy [1998], p.203) が, 現在, 研究開発費会計は無形資産会計の枠内で議論が展開されている状況にある¹⁾。

ASBJ では, 2009年12月18日に公表した「無形資産に関する論点の整理」において, 研究開発費の会計処理に関するディスカッション・ポイントを整理し, その内容に関して広くコメントを求めた (コメント募集期間: 2009年12月18日～2010年2月18日)。このコメント結果が2010年3月11日に ASBJ より公表され, 当該コメントを踏まえて ASBJ での「公開草案」作成へ向けた検討が進められている。

本稿では, 研究開発費に関する会計処理を規定する会計基準 (無形資産会計基準の一部), 特に ASBJ が検討対象とする開発費の会計処理を規定する会計基準が如何にあるべきかについて, コメント公表後の ASBJ の開発費の取扱いの検討を通じ, 開発費の会計処理に関するディスカッション・ポイントを取り上げ考察するための基礎資料を作成することを目的とする²⁾。

本稿は, 次の手順で進める。Ⅱでは ASBJ の開発費の取扱いの検討についての活動状況を見る。Ⅲでは前章で示したディスカッション・ポイントについて整理する。Ⅳでは前章で整理した内容をもとにディスカッション・ポイントについて検討する。最後に, 今後の研究課題について触れる。

Ⅱ ASBJ の活動概況

国際的な会計基準統一の潮流のなかで, IASB と ASBJ は2007年8月8日に「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意 (いわゆる東京合意)」を締結し, これに基づき ASBJ は, 同年12月27日に「研究開発費に関する論点の整理」を公表した。これに対して寄せられたコメントを踏まえて, 翌年12月26日に企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」および企業会計基準第23号「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」を公表し, 研

図表1 第197回企業会計基準委員会ディスカッション・ポイント

① 開発費の資産計上の可否
② 研究開発の成果を自社の研究活動に利用する場合の取扱い
③ 従来非償却資産とされていた借地権等の取扱い
④ 償却を行わない無形資産の減損
⑤ 適用時期、経過的な取扱い等

出典) ASBJ [2010a] をもとに作成。

図表2 第217回企業会計基準委員会ディスカッション・ポイント (追加)

① 開示項目
② ライセンスの取扱い
③ 研究及び開発の例示
④ 個別に買い入れた仕掛研究開発の償却開始時点の明確化
⑤ 未だ使用可能でない無形資産の減損会計の取扱い (減損テストの頻度)

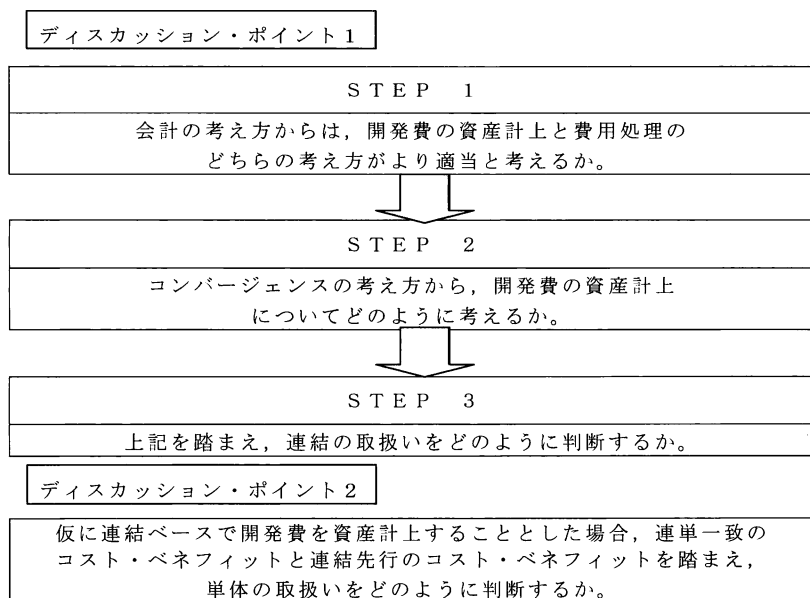
出典) ASBJ [2011a] をもとに作成。

究開発の途中段階の成果の資産認識を規定した³⁾。

その後、研究開発費を含む無形資産全般を対象とした体系的な会計基準作成に努め、2009年12月18日に「無形資産に関する論点の整理」を公表した。これに対して寄せられたコメントを踏まえて、2010年3月11日開催の第197回企業会計基準委員会において図表1のとおりディスカッション・ポイントを取り上げ、これらについて同年8月5日開催の第207回企業会計基準委員会にかけて方向性の検討を行うとともに、文案レベルでの検討が行われた。

方向性の検討を行うなかで公開草案の公表に向け、2011年1月21日開催の第217回企業会計基準委員会において図表2のとおりディスカッション・ポイント (追加) を取り上げ、また同年2月3日開催の第218回企業会計基準委員会で一部論点の検討 (確認) を行った。

図表3 第223回企業会計基準委員会ディスカッション・ポイント



出典) ASBJ [2011b] をもとに作成。

この検討(確認)を受けて、同年4月28日開催の第223回企業会計基準委員会より「社内開発費の取扱い」を中心に検討を開始した。この検討にあたり、図表3のようなディスカッション・ポイントを取り上げた。

すなわち、第1にそもそも「会計の考え方」から開発費の資産計上の可否について検討すること(STEP1)、第2に「コンバージェンスの観点」から開発費の資産計上の可否について検討すること(STEP2)、第3に上記2点を踏まえたうえで連結の取扱いを検討すること(STEP3)がディスカッション・ポイントとして取り上げられている。そして仮に連結ベースで開発費を資産計上する場合、単体の取扱いを検討すること(ディスカッション・ポイント2)がディスカッション・ポイントとして取り上げられている。

図表4 第227回企業会計基準委員会ディスカッション・ポイント

A案	連結資産計上，単体費用処理（連結先行）
B案	連結資産計上容認，単体費用処理
C案	現時点では結論を出さず，当面，費用処理とする。

出典) ASBJ [2011f] をもとに作成。

図表5 開発費の資産計上についての主要意見

	情報ニーズと，満足方法	開発費の資産性の有無	比較可能性のある判断規準	資産認識の経営者判断	コスト・ベネフィット
必要	研究開発投資の重要性が高まり，情報開示のニーズが高まる。	資産性が明確なものも含まれる。	十分機能しうる，明確な判断規準の提示は可能である。	有用な意思決定情報となりうる。	情報の重要性からコストをかけても情報開示すべき。
不要	適切な注記を求めることで，情報ニーズを満足できる。	収益獲得の蓋然性は十分とはいえない。	比較可能性のある判断規準の提示は困難である。	会計処理次第で，逆にミスリーディングとなる。	財務諸表作成者の事務コストを増加させる。

出典) ASBJ [2007] をもとに作成。

これらについて同年6月30日開催の第227回企業会計基準委員会において図表4のとおりディスカッション・ポイントを取り上げた。すなわち，開発費の取扱いとして3案を示し，規定の方向性検討の道筋を示した。

Ⅲ ディスカッション・ポイントの整理

前章で示したディスカッション・ポイントについて，本章ではそれぞれ整理していくこととする。整理・考察にあたって，開発費の取扱いに関しての企業会計基準委員会での検討起点である2007年9月6日開催の第136回企業会計基準委員会での主要意見の聴取結果を図表5に示す。当該図表に示されている通り，検討当初から見解の相違がみられていたといえる。

図表6 研究開発の成果を自社の研究活動に利用する場合の取扱いの検討案

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。
	<ul style="list-style-type: none"> ・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、コンパ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。
	<ul style="list-style-type: none"> ・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、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。

出典) ASBJ [2010b] をもとに作成。

1. 第198回企業会計基準委員会

前章で取り上げた第197回企業会計基準委員会ディスカッション・ポイント②について図表6に整理した。

図表7 注記開示に関する検討案

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。
	<ul style="list-style-type: none"> ・ どのような開発費が資産計上されているかがわからない。 → <u>資産計上した重要な社内開発費の概要</u>について説明することでどうか ・ 企業間の比較可能性が確保されない可能性がある。 → <u>資産計上した社内開発費の総額</u>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
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。
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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ず、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、<u>社内研究開発費の総額</u>に加えて、そのうち<u>社内開発費の総額</u>、<u>費用処理した開発費の概要</u>等が注記されれば有用な情報となりうるか
A 案 & B 案	<p>それぞれの案を採用する際に考慮すべき課題</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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。

出典) ASBJ [2010b] をもとに作成。

当該図表に示されている通り、社内開発費の資産化対費用化で見解が対立していることがわかる⁴⁾。これらの具体的な考察については、今後の考察課題としたい。

また第198回企業会計基準委員会では、社内開発費の資産化（図表6中のA案）と費用化（図表6中のB案）のうちいずれか一方を採用しても更なる課題が発生しうることから、それを図表7に示した方法により注記開示で補うことをディスカッション・ポイントとしている。しかし、現状において社内開発費の資産化対費用化が解決に至っておらず、今後の考察課題となる。

図表8 会計処理の考え方からの検討

STEP 1 「会計処理の考え方からの検討」	
①	開発費は一律に費用処理することが合理的とする考え方
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえないため、研究開発費を資産として貸借対照表に計上することは適当でない。 ・ 実務上客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を求めることとした場合、企業間の比較可能性が損なわれるおそれがある。
②	一定の要件を満たす開発費は資産計上することが合理的とする考え方
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 基準の画一性は会計情報の比較可能性を高める反面で、経営者による有用な情報が制約される懸念もある。研究開発の資産価値は、投資家が将来の成果を予測して自ら評価するものであり、成果の予測に役立つ情報が求められる。その観点から資産の評価と費用の配分の目的適合性と信頼性のバランスを検討する必要がある。 ・ 研究開発支出は、その成果や内容に関して見えざる資産という性質上、企業内部者と外部者間の情報の非対称性が大きくなりがちである。それゆえ比較可能性を犠牲にしたとしても、研究開発に関して経営者が有している情報が企業外部に明らかにされることの価値は大きい。 ・ 企業が開発を行うのは、それによる経済的便益を期待してのことであり、企業が存続している以上、研究開発の成功はあるはずなので、一律に費用処理とするより、資産と認識すべきものがある場合にそれらを識別する会計基準の方が高品質であると評価できる。

出典) ASBJ [2011c] をもとに作成。

2. 第223回企業会計基準委員会

前章で取り上げた第223回企業会計基準委員会ディスカッション・ポイント 1 (図表3) について図表8～10においてSTEPごとに整理した。

前節での第198回企業会計基準委員会と比べ、社内開発費の資産化対費用化というディスカッション・ポイント以外にもコンバージェンスの考え方からの検討や連結先行に関する検討が加わっていることがわかる。これらの具体的な考察については、今後の考察課題としたい。

図表9 コンバージェンスの考え方からの検討

STEP 2 「コンバージェンスの考え方からの検討」
<ul style="list-style-type: none"> ・開発費を資産計上としなかった場合、今後、同等性評価に影響を与える可能性があるとの意見も聞かれる。 ・IFRS の処理と米国会計基準の処理が異なっており、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るため、現時点で変更することには慎重であるべきであり、議論を継続すべきであるという意見がある。

出典) ASBJ [2011c] をもとに作成。

図表10 連結先行に関する検討

STEP 3 「連結先行に関する検討」 (ディスカッション・ポイント2)
<p>連単一致とする場合のコスト (デメリット)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・税務上、試験研究費の一部を製造原価に含めないことが認められている。また、研究開発税制として、研究開発費に関する各種の税額控除が認められている。無形資産の会計基準において一定の要件を満たす開発費を資産計上するとした場合、現行の税務上の取扱いが引き続き認められなくなり、キャッシュアウトフローが増加する可能性があることが懸念されている。 ・連結先行した場合は、単体については当該懸念に一定の範囲で対応することができるが、連単一致とした場合は、連単ともに懸念が残ることとなる。 <ul style="list-style-type: none"> ・将来の収益獲得は不確実であり、資産の過大計上となるおそれがある。 ・企業間の比較可能性が損なわれるおそれがある。
<p>連結先行とする場合のコスト (デメリット)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・連結財務諸表と個別財務諸表で異なる会計基準とすると、企業グループ全体では実態に違いはないにもかかわらず、吸収合併や事業分離により財務情報が変わることから、投資家による企業の財務内容の理解を阻害する可能性がある。 ・投資家に対して、連結財務諸表と個別財務諸表で異なる数値に基づく情報提供を行うことになることから、業績評価にあたり、場合によっては投資家の理解可能性を妨げる可能性がある。 ・連結の情報提供だけのために、個々の開発プロジェクトごとに、研究と開発を識別し、開発部分について資産計上する要件を立証して、事後の進捗も管理する仕組み (監査対応を含む) を構築する等の連結修正を行うための追加の事務負担が必要となる。 ・連結先行による連結と単体のズレを解消するための要件が見出しにくく、両者の会計処理が長期にわたって分離してしまう懸念がある。

出典) ASBJ [2011c] をもとに作成。

3. 第224回企業会計基準委員会

前節で取り上げた第223回企業会計基準委員会ディスカッション・ポイントに対する意見について図表11～13（STEP 1）・図表14（STEP 2）・図表15（ディスカッション・ポイント 2）において検討項目ごとに整理した。

まず図表11では会計処理の考え方（資産性）から資産計上すべきとの判断をする側と費用計上すべきとの判断をする側の意見について示している。この意見について、ASBJは次のようにコメントしている。

「いずれの意見においても、概念上、資産性が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。」

すなわち、開発費に何らかの資産性があること自体は、資産計上すべきとの判断をする側と費用計上すべきとの判断をする側の両者において一致して認められている。他方、比較可能性やコンバージェンス等の考え方の違いから支持する会計処理に相違が生じることが指摘されている。

次に図表12では会計処理の考え方（将来収益獲得能力）から資産計上すべきとの判断をする側と費用計上すべきとの判断をする側の意見について示している。費用計上すべきとの判断をする側の意見に「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」とあるように開発費の将来収益獲得能力の不確実性という観点は重要なディスカッション・ポイントといえる（企業会計基準委員会においても提示されている⁵⁾）。この具体的な考察については、今後の考察課題としたい。

さて、図表13では会計処理の考え方（比較可能性）から資産計上すべきとの判断をする側と費用計上すべきとの判断をする側の意見について示している。

いずれの意見においても企業活動（経営者の判断）という観点が重要なディスカッション・ポイントといえる（企業会計基準委員会においても提示されている⁶⁾）。この具体的な考察については、今後の考察課題としたい。

図表11 会計処理の考え方 (資産性) からの検討

STEP1 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。	
資産性 (理屈, 概念)	
資産	<ul style="list-style-type: none"> 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。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、資産的に計上すべきである。 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あり、そこからのリターンを期待しているのだから、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。 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取替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。
産	<ul style="list-style-type: none"> 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いない。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。
費用	<ul style="list-style-type: none"> 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。 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。 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想的には理解できる。

出典) ASBJ [2011d] をもとに作成。

図表12 会計処理の考え方 (将来収益獲得能力) からの検討

STEP 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。	
将来の収益獲得の不確実性	
資産	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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。 ・ 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。
費用	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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。

出典) ASBJ [2011d] をもとに作成。

図表13 会計処理の考え方 (比較可能性) からの検討

STEP 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。	
比較可能性 (実務上の判断の困難性)	
資産	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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は、経営管理上も内部統制上も当然しなければならない経営責任と思われる。 ・ 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。
費用	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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。 ・ 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。

出典) ASBJ [2011d] をもとに作成。

図表14 コンバージェンスの観点からの検討

STEP 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。	
資産	<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、これに合わせていくのがよい。 ・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。
費用	<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。 ・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。

出典) ASBJ [2011d] をもとに作成。

さらに図表14ではコンバージェンスの観点から資産計上すべきとの判断をする側と費用計上すべき(検討の留保を含んでいる)との判断をする側の意見について示している。この意見について、ASBJは次のようにコメントしている。

「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」

すなわち、IFRS完全適用なのか国際的会計基準(IFRSとFASB基準)の適用なのかという観点が重要なディスカッション・ポイントといえる(企業会計基準委員会においても提示されている⁷⁾)。この具体的な考察については、今後の考察課題としたい。

図表15 連結先行の検討

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〔当 面、単体は費用〕を支持するか)	
支持	<ul style="list-style-type: none"> ・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。 ・すべて費用計上とするのは説明がつくのかという観点からは、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する。
反対	<ul style="list-style-type: none"> ・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。

出典) ASBJ [2011d] をもとに作成。

最後に図表15では、連結先行すべきとの判断をする側と連単一致すべきとの判断をする側の意見について示している。この意見について、ASBJ は次のようにコメントしている。

「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」

すなわち、少なくとも短期的な観点からは連結先行とする考え方が示されている⁸⁾。

図表16 開発費の取扱いに関する主な対立軸

	会計の考え方	コンバージェンス
資産	<ul style="list-style-type: none"> ・概念的に資産計上すべき（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。 	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。
費用	<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。 	IFRSと米国基準が異なっており、現時点で変更すべきではない。

出典) ASBJ [2011e] をもとに作成。

4. 第225回企業会計基準委員会

前節で取り上げた第224回企業会計基準委員会ディスカッション・ポイントに対する意見について、図表16のように対立軸を示している。これについて、企業会計基準委員会では次のように整理している。

- ①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。
- ②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。

この整理をもとに、企業会計基準委員会では開発費の取扱いに関する対応案を図表17のように提示した。当該図表は図表4と同一であり、第225回企業会計基準委員会では現状案の最終選択肢が示されていたことになる。この具体的な

図表17 開発費の取扱いに関する対応案

A案	連結資産計上, 単体費用処理 (連結先行)
B案	連結資産計上容認, 単体費用処理
C案	現時点では結論を出さず, 当面, 費用処理とする。

出典) ASBJ [2011e] をもとに作成。

図表18 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。
	<ul style="list-style-type: none"> ・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。
	<ul style="list-style-type: none"> ・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。

出典) ASBJ [2011e] をもとに作成。

考察については, 今後の考察課題としたい。

また, A案 (図表17) を採用する場合の追加論点として3点取り上げており, 具体的な考察については, 今後の考察課題としたい。まず1つ目の論点が「単体財務諸表における資産計上の容認について」であり, 対応案を図表18に示している。次に2つ目の論点が「単体財務諸表における追加開示について」であり, 対応案を図表19に示している。最後に3つ目の論点が「連結財務諸表非作成会社への対応について」であり, 対応案を図表20に示している。

図表19 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。
	<ul style="list-style-type: none"> ・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。
	<ul style="list-style-type: none"> ・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。

出典) ASBJ [2011e] をもとに作成。

図表20 連結財務諸表非作成会社への対応について

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。

出典) ASBJ [2011e] をもとに作成。

5. 第235回企業会計基準委員会

第227回企業会計基準委員会において示された開発費の取扱いの選択肢(図表4参照)のなかから選択すべき選択肢についての検討が行われた。まず現状認識として、ASBJは次のようにコメントしている。

「開発費の資産計上については、当委員会において論点整理の公表後、2年近く審議をしてきたが、現状では、連結、単体ともに会計基準を改正することのコンセンサスが十分には得られていないと考えられる」

このように、現状としては開発費の資産計上の可否についての結論に至らないことを指摘している。

また、IASBのアジェンダ・コンサルテーション(IFRS Global Office [2011])

〔研究ノート〕 開発費の会計処理に関するディスカッション・ポイント（宮原）

に対して、日本の「アジェンダ・コンサルテーションに関する協議会」⁹⁾は開発費の資産計上について次のように提案している。

「我が国の市場関係者の中には、提供される情報の比較可能性や恣意性への懸念から、開発局面での支出の資産計上が妥当かについて再検討を求める意見が強く聞かれることなどから、今後のIASBで行われる適用後レビューの対象として、適用上の問題の有無を調査し、基準の改正の必要性を検討していくことが必要である」

すなわち適用後レビューの必要性を提案し、これを踏まえASBJは「当面、現行の費用処理を維持することとしてはどうか」という提案に至っている。

Ⅳ おわりに

本稿は、開発費の取扱いに関する検討を行うための基礎資料とすべくASBJでの検討の流れを整理することを試みたものである。

本稿での整理・考察を通じ、ASBJが現状の選択肢として当面は現行の会計処理を維持することを提案し、依然としてディスカッション・ポイントが解決されていないことが明らかとなった¹⁰⁾。本稿で整理されたディスカッション・ポイントについて多面的に考察し、開発費の取扱いに関して一定の結論を導くことが今後の課題となる。

注

- 1) これについての考察は、拙稿〔2011〕で行っている。
- 2) 研究費については、費用処理することで基本的に見解が一致している。他方、開発費については資産性の要件を満たすものについて資産計上を求める見解と費用処理を求める見解とで対立している状況にある。
- 3) IASBの会計基準とFASBの会計基準が資産計上を要求する一方、日本基準は費用処理を要求していたことから、国際的な会計基準とのコンバージェンスの

観点から資産計上へ変更された。

- 4) 資産計上の中にも、任意資産化・条件別強制資産化など資産化法は多種多様なものがある。
- 5) 第224回企業会計基準委員会では、次のように提示する (ASBJ [2011d])。
ディスカッション・ポイント (1)
単体検討会議報告書では、「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。
- 6) 第224回企業会計基準委員会では、次のように提示する (ASBJ [2011d])。
ディスカッション・ポイント (2)
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。
- 7) 第224回企業会計基準委員会では、次のように提示する (ASBJ [2011d])。
ディスカッション・ポイント (3)
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、①「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、② 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。
ディスカッション・ポイント (4)
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。
- 8) これについての考察は、拙稿 [2011] で行っている。
- 9) IASB に対する日本の発信力を高める必要があると考え設置された協議会で、経団連・公認会計士協会・東証・アナリスト協会・ASBJ・経済産業省・法務省がメンバーとなっている。

[研究ノート] 開発費の会計処理に関するディスカッション・ポイント (宮原)

- 10) 全てが解決に至らなかったというわけではなく、資産認識要件を満たす開発費については当該観点から考えれば資産認識すべきであるという点で一致するなどの解決は一部で見られた。

参考文献

- International Accounting Standards Committee [1989], *International Accounting Standard E32, Comparability of Financial Statements*, IASC.
- International Accounting Standards Committee [1990], *Statement of Intent: Comparability of Financial Statements*, IASC.
- International Financial Reporting Standards Global Office [2011], *IFRS in Focus: IASB issues request for views on agenda consultation*, IASB.
- 企業会計基準委員会 [2007] 「第136回企業会計基準委員会審議事項 (3) - 1 『研究・開発費の会計処理 (開発費の会計処理)』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2010a] 「第197回企業会計基準委員会審議事項 (5) - 1 『無形資産 - ディスカッション・ポイント (確認事項)』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2010b] 「第198回企業会計基準委員会審議事項 (5) - 3 『検討論点: 社内開発費の資産計上について』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2011a] 「第217回企業会計基準委員会審議事項 (1) - 1 『ディスカッション・ポイント - 無形資産に関する検討』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2011b] 「第223回企業会計基準委員会審議事項 (3) - 1 『ディスカッション・ポイント - 無形資産に関する検討』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2011c] 「第223回企業会計基準委員会審議事項 (3) - 2 『開発費の取扱いの検討』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2011d] 「第224回企業会計基準委員会審議事項 (2) - 2 『開発費の取扱いの検討』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2011e] 「第225回企業会計基準委員会審議事項 (1) - 2 『開発費の取扱いの対応案の検討』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2011f] 「第227回企業会計基準委員会審議事項 (1) - 1 『ディスカッション・ポイント - 無形資産に関する検討』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2012] 「第235回企業会計基準委員会審議事項 (1) 『単体検討会議に関連するテーマの今後の進め方について』」財務会計基準機構。
- 宮原裕一 [2009] 「『研究開発費に関する論点の整理』の背景 - 企業会計基準委員会の審議を通じて - 」『経営経理』(国土館大学経営研究所) 第39号。
- 宮原裕一 [2010] 「研究開発費の会計処理 - 『無形資産に関する論点の整理』を通じて - 」『政経論叢』(国土館大学政経学会) 第151号。
- 宮原裕一 [2011] 「研究開発費会計基準の国際化へ向けて」『政経論叢』特別記念号 (「グ

ローバル時代の政治・経済・経営」国士舘大学政経学部創設50周年記念論文集)。
Street, D. L. and K. A. Shaughnessy [1998], "The Quest for International Accounting Harmonization: A Review of the Standard Setting Agendas of the IASC, UK, Canada, and Australia, 1973-1997," *The International Journal of Accounting*, Vol.33, No.2.