

## 研究開発費の資産性に関する一考察：利益観からのアプローチ

宮原，裕一

<https://doi.org/10.15017/3000339>

---

出版情報：経済論究. 118, pp.71-86, 2004-03-30. 九州大学大学院経済学会  
バージョン：  
権利関係：

# 研究開発費の資産性に関する一考察

—利益観からのアプローチ—

宮 原 裕 一

## 目 次

- I はじめに
- II 研究開発費会計の問題点
- III 研究開発費の資産性の要件
- IV 会計処理からの検討
- V 償却からの検討
- VI おわりに

## I はじめに

米国では、1974年10月の財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) による財務会計基準書第2号 (FASB [1974]) の公表以来、ある会計期間に発生した研究開発費を全て当該期間の「費用」とする方法 (以下、「即時費用化法 (charging all costs to expense)」という。) が採用されている。日本においても、1998年3月の企業会計審議会による「研究開発費等に係る会計基準」(企業会計審議会 [1998]) の公表以来、従来の方法が改められ、即時費用化法が採用されている。なお従来の方法とは、ある会計期間に発生した研究開発費のうち「資産」として当該期間以降に繰り延べる金額を企業が任意に決定する方法 (以下、「任意資産化法 (optional capitalization)」という。) である。

一方、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) の国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS) の前身である国際会計基準委員会 (International Accounting Stan-

dards Committee: IASC) が公表していた国際会計基準 (International Accounting Standards: IAS) によれば、IAS第38号 (IASC [1998]) において規定されているように、研究費については即時費用化法が採用されているが、開発費については資産性を認めうる条件<sup>1)</sup>を満たせば強制的に「資産」として繰延処理する一方で、条件を満たさなければ強制的に即時費用化する方法 (以下、「条件別強制選択法 (circumstantial compulsory selection)」という。) が採用されている。このように、米国基準・日本基準とは開発費の会計処理に関して相違がある。

2002年10月29日にIASBとFASBは、合同の短期収斂プロジェクトを設置すると合意 (ノーワーク合意) に達したことを公表した。本稿で検討する研究開発費会計は、図表1にあるようにIASBの会計基準とFASBの会計基準との間に実質的な差異が大きいため、共通の会計基準を模索する必要性のある問題領域となっている。すなわち、IASBの会計基準とFASBの会計基準との間に相違のある開発費の会計処理に関する収斂化の検討が緊要となっている。

しかしながら、開発費を含む研究開発費会計に関する先行研究が極めて少ないと指摘されている (西澤 [1997], 41頁; 西村 [2001], 1頁) ように、研究開発費会計の検討材料は十分とはいえない。日本における最近の先行研究に限れば、研究開発費の与える影響を検討するものは多くみられるが、研究開発費を如何に認識する

図表1 IASBとFASBの短期収斂プロジェクト

IASBの会計基準をFASBの会計基準に一致させようとしている領域
<ul style="list-style-type: none"> <li>・非流動資産の処分および廃止事業の表示</li> <li>・リストラ費用および解雇給付の取り扱い</li> </ul>
FASBの会計基準をIASBの会計基準に一致させようとしている領域
<ul style="list-style-type: none"> <li>・負債の流動および非流動の分類</li> <li>・資産の交換測定</li> <li>・会計方針および会計上の見積の変更の取扱い</li> <li>・棚卸資産の測定</li> <li>・一株あたり利益の計算</li> </ul>
IASBとFASBが共通の解決策を検討することを必要としている領域
<ul style="list-style-type: none"> <li>・法人所得税</li> <li>・研究開発費</li> <li>・中間財務報告</li> </ul>

(出典) [http://www.asb.or.jp/j\\_isab/ed/comments20030728.html](http://www.asb.or.jp/j_isab/ed/comments20030728.html)より作成

かを検討するものは少ない。例えば前者では、西澤 [1997]・西村 [2001] が研究開発費の効果という観点から、研究開発費が予算管理・収益に与える影響を検討している。また、松田 [1997]・藤田 [2001] が研究開発費の具体的会計処理の検討から、研究開発費が経済政策なかでもベンチャー・ビジネスに与える影響を検討している。後者では、浜本 [1997] が利益観<sup>2)</sup>から研究開発費の認識を一部検討しているに過ぎない。

このように、先行研究では研究開発費を如何に認識するかの視点は乏しい。しかし、筆者は研究開発費会計を検討するうえで、取引・事象を会計へ取り込む認識こそが重要であると考え、利益観から研究開発費に考察を加えることとした。この方法が研究開発費を如何に認識するかの1つの手掛かりとなると考えており、本稿をこの1つの試みと位置づけている。

以下での議論は、次のような手順で進める。まずIIでは、研究開発費会計の問題点を明らかにする。IIIでは、利益観から資産の定義を行い、それを研究開発費にあてはめてみる。IVでは、

会計処理を通じた検討を行う。Vでは、会計処理後の償却(減損を含む)を通じた検討を行う。最後に、本稿の研究成果・研究課題について触れる。

## II 研究開発費会計の問題点

### 1. 研究開発費会計の問題の帰結

研究開発費会計は繰り返される会計論争の1つとされるように、FASBはそこに潜む問題点を比較的重要であると考えている (Miller=Redding [1986], 邦訳, 115頁)。古くは、研究開発費の一部を構成する実験費に関して Hatfield [1909]らによって検討された<sup>3)</sup>。現在はIで述べたように、研究開発費の認識を検討課題としている。この問題点についてMiller=Redding ([1986], 邦訳, 117頁)は次のように述べている。

「研究開発費にまつわる問題も、すでに上述した内容(コストの資産化対費用化—引用者)と基本的にかわらない。つまり研

究開発のために支出されたコストを資産として計上すべきなのかということである。なぜ研究開発費が問題となるのかといえば、その理由は、まずいくつかの企業において研究開発に支出される金額が膨大なものになっているということであり、さらに研究開発に支出された資金が、具体的にどのような成果を生み出したのかを明確に認識することが極めて困難であるという点である。もちろん、将来生み出される成果（したがってまたそれ故資産として認識される）が、しばしば研究開発活動によってもたらされるということは否定すべくもない。」

すなわち、研究開発費会計の問題点とは①研究開発費が膨大となっていること、②研究開発に支出されたコストと生み出された成果の対応を明確に認識することは難しいことから、研究開発費を「資産」とすべきか「費用」とすべきかが困難であるということである。このように、研究開発費会計の問題の帰結は、根本的に研究開発費の資産化vs.費用化にあるといえる。そして、この帰結は一般的な会計処理にも反映されている。Iでも若干触れたが、次節でこの反映について述べておく。

## 2. 研究開発費の会計処理

研究開発費の一般的な会計処理方法として次のようなものがある。

- (1) 即時費用化法  
発生時に即時費用化する方法をいう。
- (2) 全額資産化法 (capitalization of all costs)  
ある会計期間に発生した研究開発費を全て「資産」として繰延処理する方法をいう。
- (3) 選択的資産化法 (selective capitalization)  
ある会計期間に発生した研究開発費を「資産」として繰延処理する方法と、当該期間の「費用」として即時費用化する方法とを選択可能とする会計処理をいう。このため、選択的費用化法 (selective charging) ともいう。選択が任意または条件付かにより、具体的には次の3つの会計処理に分別される。これについては、図表2においてフローチャートで整理している。

### ① 任意資産化法

選択が無条件に企業の任意である。また、繰延額も企業の任意による。

### ② 条件別強制選択法

選択が資産の認識条件別に統一される。このため条件別統一法 (circumstantial uniformity) ともいう。

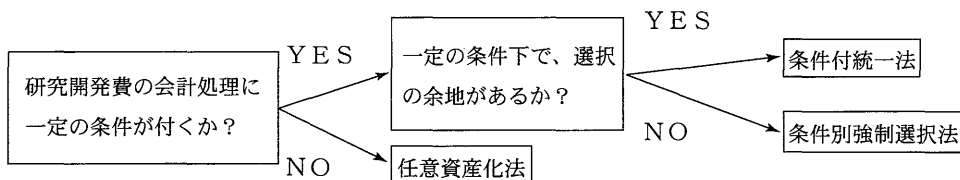
### ③ 条件付統一法 (purposive uniformity)

ある会計期間に発生した研究開発費に対して原則のないし標準的には即時費用化法を適用するが、資産性を認めうる条件を満たせば任意資産化法を適用する方法をいう。

### (4) 特別勘定累積法 (accumulation in a special category)

研究開発費が将来の経済的便益を有するか否

図表2 選択資産化法の区別



かを決定するには困難を伴うため、その決定を明確にできるまで「資産」あるいは「費用」とは別個の特別勘定<sup>4)</sup>に一時的に累積する方法をいう。決定が明確となれば、累積額を「資産」あるいは「費用」として処理する。条件別強制選択法との共通点は、研究開発費が将来の経済的便益を有するか否かで「資産」または「費用」として処理することである。一方相違点は、条件別強制選択法においては将来の経済的便益が推測的視点に依存するのに対し、当該方法は相対的に確定的視点に依拠することである。

以上から次のようなことがいえる。すなわち、(1)においては研究開発費を「費用化」し、(2)においては「資産化」する。(3)・(4)においては、「費用化」または「資産化」する。このことから、研究開発費の一般的処理は究極的には、資産化vs.費用化にあることがみてとれる。ここにおいて、研究開発費会計の問題の帰結が研究開発費の会計処理に反映されていることが明らかとなる。

### 3. 小括

研究開発費会計の問題の帰結および一般的な会計処理の双方において、研究開発費の資産化vs.費用化という構造がみてとれた。すなわち、研究開発費会計の問題点とは、研究開発費の「資産化」または「費用化」が確たるものとして定まらないことである。すなわち、研究開発費の資産性の不鮮明さが研究開発費会計の問題点である。このため、研究開発費の資産性を検討することが研究開発費会計の問題点を解決する1つの手掛かりとなるといえよう。そこで、III以降において研究開発費の資産性の把握、すなわち研究開発費の認識方法に示唆を与える利益観から考察を行うことで、問題解決を図ることとする。

## III 研究開発費の資産性の要件

### 1. 連携観・非連携観

利益観ないし利益測定アプローチとして、2つの異なる概念的観点が存在する。すなわち、収益費用中心観 (revenue/expense view) および資産負債中心観 (asset/liability view) が対立的な会計観として捉えられている。ただし、両者の会計観は損益計算書と貸借対照表の連携<sup>5)</sup>を前提とする会計観、換言すれば連携観の下でしか対立的に捉えられない。つまり連携観の下では、収益費用中心観にもとづきフローの側面を強調すれば、収益・費用の差額たる利益が先に決定するため資産負債中心観が強調するストックは結果的に軽視されることとなる。一方、資産負債中心観にもとづきストックの側面を強調すれば、資産・負債の確定後に利益が決定するため収益費用中心観が強調するフローは結果的に軽視されることとなる。つまり連携観の下では、収益費用中心観の強調するフローあるいは資産負債中心観の強調するストックのうちいずれの側面を強調するかによって、もう一方の側面は軽視されるという点から2つの会計観が対立的な関係にある。

しかし損益計算書と貸借対照表の連携を前提としない会計観、換言すれば非連携観の下では収益費用中心観と資産負債中心観は対立的な会計観として捉えられない。つまり非連携観の下では、収益費用中心観にもとづきフローの側面を強調したものを損益計算書へ反映し、資産負債中心観にもとづきストックの側面を強調したものを貸借対照表へ反映させることで、連携観の場合と異なり2つの会計観は対立的な関係とならない。

このように、連携観の下での収益費用中心観・資産負債中心観および非連携観という3つ

の会計観の存在を指摘できるが、本稿では次の理由から非連携観を検討対象としない。つまり、非連携観の財務諸表を認識し、これを支持する人々の会計観は周知ではない（FASB [1976], par. 48）ことから、本稿では非連携観を検討対象としない。

以下では、まず本稿でいう利益観すなわち連携観の下での収益費用中心観・資産負債中心観の各特徴を論じる。そのうえで、導出される資産の定義を示し、そこから研究開発費の資産性の要件を導くこととする。

## 2. 収益費用中心観

### (1) 収益費用中心観の特徴（FASB [1976]）

収益費用中心観は、収益および費用の定義・特性・測定に依存し、資産（および負債）の変動を一義的には収益・費用の結果とみなす（par. 48）。それゆえ、収益・費用が支配的概念となるため、資産（および負債）の測定は、1会計期間における収益と費用の適切（良好）な対応により利益測定する収益費用中心観プロセスの必要性によって規定される。このため貸借対照表には、企業の経済的便益を示さない項目までも資産の構成要素として積極的に記載することがある（par.42）。このように、積極的に記載される具体的な項目として「繰延費用」があり、当該項目については、企業の経済的便益を示さないという意味では資産といえないが、収益と費用の適切な対応により期間利益を測定する収益費用中心観プロセスの必要性によって貸借対照表に資産として計上され、償却されることが予定される（par.51）。

また収益費用中心観での利益が、企業（経営者）の経常的・正常的・長期的な業績指標（成果指標）であることを前提とするため、1会計期間における利益は、利益の長期的・正常的傾

向を示す指標であることが望まれており、この意味での測定値は非経常的・単発的・偶発的な事象を参入することで歪曲されるため、この歪曲を排除するために当該事象の財務的影響の平均化するなわち複数の会計期間に渡り配分することが求められる（par.62）。

### (2) 研究開発費の資産性

収益費用中心観における資産は、前述したように、企業の経済的便益を示さない項目までも含まれる。それゆえ、収益費用中心観における資産とは①現金、売上債権およびその他の貨幣項目、②将来の会計期間の収益と対応されるべく待機している原価である（FASB [1976], par. 93）。研究開発費は貨幣項目でないことから、研究開発費の資産性を検討するには②の定義を研究開発費が満たすかが焦点となる。なお②の中には、利益測定プロセスの必要性から、前述したように「企業の経済的便益を示さないもの」も含まれる。ここで、「企業の経済的便益を示さないもの」のなかに、企業の経済的便益を喪失していることが明白であるものまで含まれるかが問題となる。これに関し、収益費用中心観の代表的提唱者であるPaton=Littleton（[1940], pp.72-74）は次のように述べている。

「慎重にまた信頼して発生した全ての原価は、少なくとも瞬間的には広義の資産総額に反映されるというここでの見解によれば、この反映を通して企業活動すなわち収益を生もうとする努力に結びつく。この見解に従えば……繰延される金額を決定する合理的な方法があれば、全ての型または種類のなかで、必要な用役に関する費用は繰延費用に含めてよい。したがって、直ちに有形資産に帰さない用役の原価を示す繰延費用を疑いの眼差しで見ると見るものもいる風潮

は全く正当でない。……一般開発費（研究開発費—引用者<sup>6)</sup>）が、直ちに有形項目に帰さないものとして「繰延費用」という特別の見出しで計上される主な理由である。」

（傍点は引用者）

すなわち、「必要な用役に関する費用は繰延費用に含めてよい」との指摘があるように、必要な用役を示さない費用は繰延費用の範疇に含まれない。それゆえ、前述した「企業の経済的便益を示さないもの」のなかに、企業の経済的便益を喪失していることが明白であるものを含むべきでない。すなわち、収益費用中心観にいう「企業の経済的便益を示さないもの」とは、具体的には、企業の経済的便益を示すかが、現時点では不明なものを指すといえよう。

以上から、研究開発費の資産性が認められる要件とは次の通りである。つまり、「将来の会計期間の収益と対応されるべく待機している原価」という条件を研究開発費が満たしていることが、研究開発費の資産性を認める要件である。それゆえ具体的には、「①当期収益と対応するもの、②企業の経済的便益を喪失していることが明白なもの、この①・②を除く全ての原価」という条件を研究開発費が満たしていることである。

このように研究開発費に資産性が認められるということは、長期的・正常的な計画の下で収益獲得を目的として投入される研究開発費が、将来の期間に配分されることにより利益の歪曲を排除することからも望ましいのである。

ただし、「繰延される金額を決定する合理的な方法があれば……繰延費用に含めてよい」との指摘があったように、研究開発費を繰延するには繰延額を決定する合理的な基準を必要としている。ところが、この基準の存在を完全には指

摘できない<sup>7)</sup>。それゆえ、研究開発費の資産性を認めうる要件に合致する認識方法を検討する必要がある。

### 3. 資産負債中心観

#### (1) 資産負債中心観の特徴 (FASB [1976])

資産負債中心観は、資産および負債の定義・特性・測定に依存し、費用（および収益）を一義的には資産・負債の変動の結果とみなしている (par.48)。それゆえ、資産（および負債）が支配的概念となるため、費用は単に当該会計期間における資産の減少および負債の増加にもとづいて定義されるに過ぎない (par.34)<sup>8)</sup>。なお、支配的概念となる資産は、企業における将来の経済的便益というリジッドな概念によって明確に規定される。このため貸借対照表の資産には、企業における将来の経済的便益を有する項目が記載されることとなる。

このように、将来の収益と費用を結びつけることで費用を繰延するという理念を有していないが、資産負債中心観の下では将来収益と費用の対応プロセスを必ずしも否定してはいない (par.37)。それゆえ、費用を繰延する会計処理は、ある支出が将来の経済的便益を有する限りにおいて、求められるべきであろう。

#### (2) 研究開発費の資産性

資産負債中心観における資産は、前述したように、リジッドな概念により明確に規定される。それゆえ、資産負債中心観における資産とは①将来の経済的便益が企業に流入する可能性の高い (probable) 原価、②信頼性 (reliably) をもって測定できる原価である (IASB [1989], pars. 49, 89)<sup>9)</sup>。なお、②における測定の信頼性は理想的なものとして広く認知されているが、多くは実行不可能とされている (Klammer = Brock [1975], p.19)。筆者もこれに従い、②を検討対

象としない。それゆえ、研究開発費の資産性を検討するには①の定義を研究開発費が満たすかが焦点となる。この定義については、次のような説明がされている。つまり、資産の原初的認識および決算認識のスクリーンとして「将来の経済的便益」という意味での資産性を用いて(徳賀 [2001], 58-60頁)、資産性を有さない項目を貸借対照表から排除し、資産性を有する項目をオンバランスすることでストックの「リアリティの回復」(辻山 [1998], 15頁)を追求するという説明がされている。

すなわち、「将来の経済的便益」というスクリーンを通して、これを有する項目は有形・無形を問わず資産として認識する一方、これ以外の項目は資産としての認識が制限されるといった異なった結果がもたらされることとなる。

以上から、研究開発費の資産性が認められる要件とは次の通りである。つまり、「将来の経済的便益を企業に流入させる可能性の高い原価」という条件を研究開発費が満たしていることが、研究開発費の資産性を認める要件である。それゆえ具体的には、「リジッドな資産概念により、明確に将来の経済的便益を企業に流入させる可能性の高い原価」という条件を研究開発費が満たしていることである。

ただし、研究開発費が将来の経済的便益を企業に流入させる可能性を判定する基準を必要とする。そこで、研究開発費の資産性を認めうる要件に合致する認識方法を検討する必要がある。

#### 4. 小括

連携観の下における利益観すなわち収益費用中心観・資産負債中心観それぞれの会計観から研究開発費の資産性の要件を検討し、次のような結論になる。まず収益費用中心観からは、「将

来の会計期間の収益と対応されるべく待機している原価」であること、具体的には「①当期収益と対応するもの、②企業の経済的便益を喪失していることが明白なもの、この①・②を除く全ての原価」であることが要件となる。他方、資産負債中心観からは、「リジッドな資産概念により、明確に将来の経済的便益を企業に流入させる可能性の高い原価」であることが要件となる。なおこれらについては、図表3にフローチャートで整理し、研究開発費が資産と認められる範囲を示している。

IV以降では、上述した研究開発費の資産性が認められる要件に合致する認識方法を検討する。

## IV 会計処理からの検討

### 1. 収益費用中心観からの検討

本章では、収益費用中心観・資産負債中心観のそれぞれにおいて、研究開発費の資産性が認められる要件に合致する認識方法、なかでも原初的認識というべき会計処理について検討する。ただし本稿では、II 2で示した会計処理を検討対象とする。なお検討方法としては、排除可能な会計処理を示したうえで、本格的検討を行う。

#### (1) 排除可能な会計処理

即時費用化法、これを原則・標準とする条件付統一法は研究開発費を即時費用化するため、「将来の会計期間の収益と対応されるべく待機している原価」という要件に合致しない。それゆえ、検討から排除可能である。

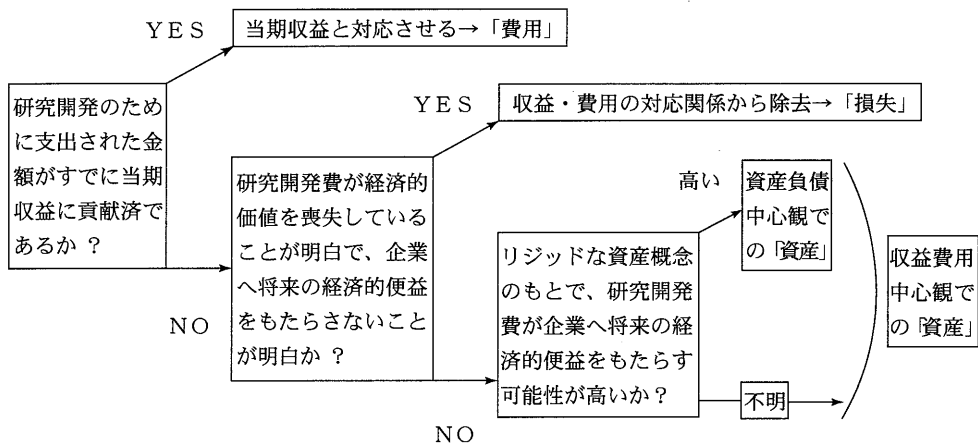
#### (2) 検討を要する会計処理

##### ① 条件別強制選択法・特別勘定累積法

企業の経済的便益を表す研究開発費を繰延処理する。それゆえ、「将来の会計期間の収益と対



図表3 資産と認められる研究開発費の範囲



応されるべく待機している原価」という要件を満たす。また、繰延処理する際の合理的な繰延決定基準を有している。

② 任意資産化法

企業（経営者）の任意により会計処理する。それゆえ、将来収益と対応する可能性のある研究開発費を繰延処理する限り、「将来の会計期間の収益と対応されるべく待機している原価」という要件に合致する。ただし、合理的な繰延決定基準を必ずしも明示できない。

③ 全額資産化法

研究開発費が将来収益の獲得目的で投入されることを重視すれば、「将来の会計期間の収益と対応されるべく待機している原価」という要件に合致する。なお、全額資産化するために繰延決定基準を必要としない。

(3) 会計処理間の検討

以上から検討対象として、条件別強制選択法・特別勘定累積法・任意資産化法・全額資産化法をみていく。ここで、条件別強制選択法と特別勘定累積法は同様の理由によるため、便宜上、本稿では条件別強制選択法をみていく<sup>10)</sup>。

① 条件別強制選択法

「①当期収益と対応するもの、②企業の経済的便益を喪失していることが明白なもの、この①・②を除く全ての原価」という条件を研究開発費が満たすことが資産性の認められる要件である。しかし、この方法では資産化される研究開発費が企業の経済的便益を示す項目に限定されるため、これを示すかが現時点では不明なものを資産として認識しない。このため、この要件の一部にしか合致しない。それゆえ、合理的な繰延決定基準の如何にかかわらず適当ではない。

② 任意資産化法

研究開発費の会計処理が企業（経営者）の裁量に委ねられるため、この方法では資産化される研究開発費の本質を見極めることができない。このため、研究開発費の資産性が認められる要件に合致するものとはいえず、合理的な繰延決定基準の如何にかかわらず適当ではない。

③ 全額資産化法

研究開発に資金が投入される時点においては、研究開発費は将来の収益獲得に貢献する目的で投入される。それゆえ、研究開発投資時点

すなわち原初的認識においては、全ての研究開発費は将来収益と対応されるべく待機している原価と捉えられることから、「将来の会計期間の収益と対応されるべく待機している原価」という要件に合致している。なお、全額資産化するため繰延決定基準を必要としないことから、合理的な繰延額の決定基準を具備していない。このため、決算認識というべき償却等においてこの基準を検討する必要がある。

この結論から、原初的認識において全額資産化法により研究開発費を会計処理した場合には、研究開発費が資産であることを示しているが、決算認識においてどのような合理的な繰延額の決定基準を定めるか、すなわち決算認識においても合致するかは残されている問題である。

## 2. 資産負債中心観からの検討

### (1) 排除可能な会計処理

まず任意資産化法では、企業（経営者）の任意により研究開発費が会計処理されるため、「リジッドな資産概念により、明確に将来の経済的便益を企業に流入させる可能性の高い原価」という要件に合致しない。それゆえ、検討から排除可能である。

次に全額資産化法では、将来の経済的便益を企業に流入させる可能性が不明確なものを含む全ての研究開発費を資産化するため、「リジッドな資産概念により、明確に将来の経済的便益を企業に流入させる可能性の高い原価」という要件に合致しない。それゆえ、検討から排除可能である。

### (2) 検討を要する会計処理

#### ① 条件別強制選択法・特別勘定累積法

資産の認識条件つまり合理的な繰延決定基準により、企業の経済的便益を表す研究開発費を

繰延処理する。それゆえ、「リジッドな資産概念により、明確に将来の経済的便益を企業に流入させる可能性の高い原価」という要件に合致する。ただし、この基準が真に将来の経済的便益を判定するかが問題となる。このことについての本格的検討は後に譲る。

#### ② 即時費用化法・（原則・標準）条件付統一法

①における基準が研究開発費の将来の経済的便益を判定できない場合、研究開発費の即時費用化が保守的な会計と合致する。このことについての本格的検討は後に譲る。

#### (3) 会計処理間の検討

以上から、検討対象として条件別強制選択法・特別勘定累積法・即時費用化法・（原則・標準）条件付統一法をみていく。ここで、条件別強制選択法と特別勘定累積法は、収益費用中心観の時と同様の理由により、条件別強制選択法をみていく。また即時費用化法と条件付統一法は、同様の理由によるため、便宜上、米国基準・日本基準において採用されている即時費用化法をみていく。これらのことから、条件別強制選択法・即時費用化法について検討する。

両者の相違点は、将来の経済的便益を判定する合理的な基準が具体的に存在するか否かにある。したがって、条件別強制選択法における基準の検討を行う。

将来の経済的便益を判定する基準の例として、開発費に関して条件別強制選択法を採用しているIASC[1998]の基準がある。この基準は、「開発費を資産化する規程が厳格なため、実務上は資産計上されるものは少ない」(企業財務懇談会[1997], 115頁)と指摘されるように、「資産」をリジッドな概念で明確に判定している。実際、そのリジッドさゆえに多くの開発費は貸借対照表における資産として認識が制限されるものの、一部の開発費は資産として認識されて

いる。本稿では当該基準のリジッドな程度の適否は問わないが、条件別強制選択法における繰延額決定基準が「将来の経済的便益を企業に流入させる可能性の高い原価」を資産と判定していることは看取できる。ただし、原初的認識のみでなく決算認識においても繰延される研究開発費が資産の要件に合致するか否かは別問題である。

この結論から、原初的認識において条件別強制選択法により研究開発費を会計処理した場合には、研究開発費が資産であることを示しているが、決算認識においても合致するかは残されている問題である。

### 3. 小括

まず収益費用中心観からは、原初的認識において全額資産化法により研究開発費が会計処理されれば、研究開発費の資産性が認められる要件に合致することが示された。他方、資産負債中心観からは、原初的認識において条件別強制選択法により研究開発費が会計処理されれば、研究開発費の資産性が認められる要件に合致することが示された。

Vでは、認識方法のなかでも原初的認識後に新たな問題として生じる決算認識を検討する。

## V 償却からの検討

本章では、決算認識というべき償却（減損を含む）について検討する。そこで、償却方法を整理することから開始する。

### 1. 償却方法

研究開発費の償却方法については、その償却開始時期と償却計算方法に関係している（清水[1982]、37-42頁）。

#### (1) 償却開始時期

研究開発費の原初的認識というべき会計処理のうち、全額資産化法・選択的資産化法を適用した場合に、原初的認識において繰延処理されると、決算認識というべき償却の問題が、当該会計期間において直ちに発生する。他方、特別勘定累積法は、厳密的な意味での原初的認識において「特別勘定への累積」が行われ、決算認識というべき償却の問題は直ちに発生しない。それゆえ、前者では償却開始時期が研究開発費の発生した会計期間を意味するが、後者では研究開発費の発生した会計期間と償却の開始時期には乖離が存在することとなる。ここでこの後者に関して、Paton ([1947], p.130) は次のように述べている。

「……開発費が多額に発生することがある。理想的には、かような費用は、適当に明示されて勘定（特別勘定—引用者）に集合されるべきであり、そして、その投資額を実現収益に負担させて償却するか、あるいは、結果が不満足である場合にその項目を損失として償却するか、どちらかが適当になる時期まで資産（特別勘定—引用者）として取り扱われるべきである。」<sup>11)</sup>

すなわち、理想的な会計処理を追求するなら研究開発費の償却は適当な時期まで延長すべきであるとの見解を示している。

多くの会計処理では研究開発費の発生した会計期間と償却開始時期が同一であるが、特別勘定累積法においてはそれらの乖離が存在しており、しかもこれを理想的と捉える見解がみられる。しかし後者は、前述した研究開発費会計の問題点の1つである「研究開発費の膨大化」を考慮すれば、明確でない特別勘定を膨大化させ

続けることは好ましくない。それゆえ、前者を前提として検討を進める。

## (2) 償却計算方法

一般的に償却計算を行う場合、次の3要素を必要とする。すなわち、取得原価・残存価額・耐用年数である。研究開発費にこれをあてはめるならば、取得原価は資産化した研究開発費の額であり、残存価額はゼロであり<sup>12)</sup>、耐用年数は未定である。そこで、3要素のうち明確でない耐用年数について特に検討する。

償却方法を①規則償却、②規則償却を除く償却、③非償却、④ハイブリッド型償却に分割して検討することとする。なお一般的な償却方法以外にも、筆者が一部付け加えている。

### ① 規則償却

#### (a) 定額法 (straight line method)

資産化した研究開発費が限定的な償却期間を有する場合は、その期間で規則的に定額を償却する方法である<sup>13)</sup>。また、資産化した研究開発費の費消が事前に予測不能であれば、この方法が相応しい。この方法のみ利用する場合、「限定」は主に法的な期間に依拠することになる。

#### (b) 逓減・逓増償却 (diminishing and increasing depreciation)

(a)とは異なり、一定期間内で逓減・逓増的に、規則的に償却する方法である。逓減償却の例として、定率法 (diminishing balance method) ・級数法 (sum-of-the-years'-digits) 等の加速償却法 (accelerated depreciation method) がある。

### ② 規則償却を除く償却

#### (a) 即時償却 (immediate write-off)

研究開発費を一括償却することで、将来期間に繰延しない方法である。それゆえ、即時費用化するという意味では、原初的認識における即時費用化法の決算認識である。

#### (b) 任意償却 (optional depreciation)

資産化した研究開発費の償却を企業の任意とする方法である。それゆえ、資産が任意で決定するという意味では、原初的認識における任意資産化法の決算認識である。この償却方法は、税法でいう随時償却・自由償却に相当する。

償却が任意であるため、耐用年数は任意の期間とみるべきであろう。しかしながら、商法では耐用年数を5年以内としている<sup>14)</sup>。税法においても、法人税法では耐用年数を任意の期間としているが<sup>15)</sup>、所得税法ではこれを例外としている<sup>16)</sup>。

#### (c) 条件別償却 (circumstantial depreciation)

資産の要件別に償却を行う方法である。すなわち、資産の要件を満たさない部分を償却する。それゆえ、資産の要件別に資産計上と費用化が切り離されるという意味では、原初的認識における条件別強制選択法の決算認識である。

償却が資産の要件によることから、耐用年数は資産化した研究開発費が資産の要件を満たさなくなるまでの期間とみるべきであろう。しかし、IAS第9号 ([1993], par.23) では (現在はIAS第38号に内包されている)、耐用年数を通常5年以内としていた。またIAS第38号 ([1998], par. 79) では、耐用年数を原則上20年以内としている。

#### (d) 収益比率法 (percentage of revenue method)

資産化した研究開発費を収益比率にもとづき償却する方法である。すなわち、当期の実際収益が予想生涯収益に占める比率を償却する<sup>17)</sup>。それゆえ、生産高比例法 (activity method) に近い方法である。

### ③ 非償却<sup>18)</sup>

#### (a) 減損処理 (impairment)

資産化した研究開発費の償却期間が非限定的

である場合、償却を行わず毎会計年度末に資産の減損の兆候を把握し、減損部分を損失とする方法である。

(b) 非償却・非減損 (non-depreciation and non-impairment)

研究開発費の資産価値が減価しないとみること、決算認識を行わない方法である。それゆえ、全額を資産化するという意味では、原初的認識における全額資産化法の決算認識である。

④ ハイブリッド型償却

(a) 保守的収益比率法

定額法と収益比率法を比較して償却額の大きい金額を、保守的な立場から研究開発費の償却額とする方法である<sup>19)</sup>。さらに減損処理も加えれば、より保守的となる。この方法は、収益・費用の対応関係を重視する一方で、将来収益の不確実性も考慮している。

(b) 減損処理付規則償却

規則償却による将来収益の不確実性の考慮に加え、企業を取り巻く環境の変化により資産化した研究開発費の回収が見込めない部分が発生した場合、直ちに当該部分を損失とする方法である。

(c) IAS第38号 [1998] の償却方法

償却は合理的・組織的に行われることが求められる (par.79)。それゆえ、資産の要件を満たさない部分を償却する条件別償却として適当な方法がなければ、規則償却が要求される (par.88)。さらに、減損処理も必要に応じて要求される (par.99)。

## 2. 収益費用中心観からの検討

本節では、原初的認識において全額資産化法により全額資産化した研究開発費を、どのような合理的な繰延額の決定基準すなわち償却方法によって資産の要件に合致したままで決算認識

を行うかを検討する。

(1) 排除可能な償却方法

まず即時償却では、全ての資産化した研究開発費が一括償却されるため、「将来の会計期間の収益と対応されるべく待機している原価」という要件に合致しない。

次に任意償却では、確かに収益費用中心観のもとでは繰延計算にあたり企業（経営者）に大幅な判断の余地が与えられている（古賀 [1999 a], 15頁）。しかし、前述した任意資産化法と同様に、資産と認められる研究開発費が不明確であり、「将来の会計期間の収益と対応されるべく待機している原価」という要件に合致するとは必ずしもいえない。

また条件別償却では、資産と認められる研究開発費が企業の経済的便益を示す項目に限定されるため、前述した条件別強制選択法と同様、要件に合致しない。

さらに収益比率法は、収益費用中心観の代表的提唱者であるPaton=Littleton ([1940], pp. 85-86)が、極端に収益が増減したという理由で償却を大きく増減させることは認められないと指摘している。

収益費用中心観において資産に含められる理由は、前述したように将来期間の利益測定において償却されることが予定されるためである (FASB [1976], par.51)。しかし、非償却はこれに合致しない。

最後にIAS第38号 [1998] の償却方法では、資産と認められる研究開発費が企業の経済的便益を示す項目に限定されているため、条件別償却と同様である。

以上の償却方法は、ここでの資産概念に合致しないことから、検討から排除可能である。

(2) 検討を要する償却方法

検討対象として、規則償却・保守的収益比率

法・減損処理付規則償却についてみていく。これらを検討するにあたり、Paton=Littleton ([1940], pp.91-92) の見解をみていくことにする。

「概して、実験・開発などの原価を含んだ特許権……の取得原価は、その法定年数内の営業すなわち収益に対して、組織的に配分されるべきである。しかし、特殊な場合には、短期間での配分がより望ましいことを諸条件が明示している可能性もある。経済的な意義を完全に喪失していることを諸条件が明示している時には、減価償却資産の場合と同様に、これを損失とみなすことが要求される。」

すなわち、一般的には研究開発費の法定年数内で収益と関連させて組織的に償却を行い、無形資産が経済的価値を失っている特殊な場合は、減価償却資産と同様に損失とすることが適当であるといえる。それゆえ、単に組織的に償却される規則償却は検討から排除可能である。他方、保守的収益比率法・減損処理付規則償却は、法定年数内での組織的償却・減損処理を行うことから、更に検討を要する。ここで、研究開発費が資産として認められる要件に、より合致する償却方法はいずれであろうか。

減損処理付規則償却では、要件に合致する部分も機械的に償却されてしまう。他方、保守的収益比率法では、当期収益対応部分が償却され、明白な経済的便益喪失部分が減損処理されることから、未償却原価すなわち資産計上されている研究開発費は「①当期収益と対応するもの、②企業の経済的便益を喪失していることが明白なもの、この①・②を除く全ての原価」という要件に合致する。さらに、前述の収益比率法で

問題となった極端な収益低下による償却額の落ち込みは、保守的な会計を取り入れていることから解消される。また、極端な収益増加による償却額の割り増しは、保守的な立場からも認められるものである。それゆえ、保守的収益比率法がより要件に合致する。

### 3. 資産負債中心観からの検討

次に、原初的認識において条件別強制選択法により資産化された研究開発費を、どのような償却方法により資産の要件に合致したままで決算認識を行うかを検討する。

IIIで述べたように、資産負債中心観において研究開発費が資産として認められる要件は、「リジッドな資産概念により、明確に将来の経済的便益を企業に流入させる可能性の高い原価」である。それゆえ、この要件に合致する償却方法を検討する必要がある。

条件別強制選択法と同様、償却においても資産の認識条件によって研究開発費の将来の経済的便益を判定する必要がある。このことから、資産の認識条件によって償却を行う条件別償却・IAS第38号 [1998] の償却方法以外の償却方法は認められない。そこで、研究開発費が資産として認められる要件に、より合致する償却方法はいずれかであろうか。

条件別償却のみを適用する場合、資産化した研究開発費の経済的便益の費消を、正確に反映させる償却方法が採用されなければならない (Epstein=Mirza [2003], p.323) ことになる。しかし、資産化された研究開発費がブランドに転化すること等を想定すれば、資産化された研究開発費の経済的便益の費消を正確に反映する償却は困難であろう。それゆえ消極的支持ではあるが、IAS第38号 [1998] の償却方法が容認される。

#### 4. 小括

本章では、研究開発費の償却開始時期と研究開発費の発生した会計期間が同一であることを前提として決算認識というべき償却方法を検討してきた。まず収益費用中心観からは、決算認識において保守的収益比率法により研究開発費が償却されれば、研究開発費の資産性が認められる要件に合致することが示された。他方資産負債中心観からは、決算認識においてIAS第38号 [1998] の償却方法により研究開発費が償却されれば、研究開発費の資産性が認められる要件に合致することが示された。いずれの会計観においても、研究開発費の資産性が認められる要件に合致する限りにおいては、研究開発費が資産であることを示している。

## VI おわりに

本稿では、研究開発費会計の問題点を示したうえで利益観からの考察により解決を図ることを目的として議論してきた。そして、そこから得られた結論は次のとおりである。

研究開発費会計の問題点は、研究開発費の「資産化」または「費用化」が確たるものとして定まらないこと、すなわち研究開発費の資産性が不鮮明なことにあった。この問題解決のために、利益観からの考察を行ってきた。

まず、収益費用中心観における研究開発費が資産として認められる要件としては「将来の会計期間の収益と対応されるべく待機している原価」であること、具体的には「①当期収益と対応するもの、②企業の経済的便益を喪失していることが明白なもの、この①・②を除く全ての原価」であることである。すなわち、研究開発費が当該要件に合致する限りにおいて資産として認識することを示した。そして、原初的認識

における会計処理として全額資産化法が、決算認識における償却方法として保守的収益比率法が採用される限りにおいて、当該要件に合致することを示した。

次に資産負債中心観における研究開発費が、資産として認められる要件としては「リジッドな資産概念により、明確に将来の経済的便益を企業に流入させる可能性の高い原価」であることである。すなわち、研究開発費が当該要件に合致する限りにおいて資産として認識することを示した。そして、原初的認識における会計処理として条件別強制選択法が、決算認識においてIAS第38号 [1998] の償却方法が採用される限りにおいて、当該要件に合致することを示した。

このように、認識方法に関する1つの結論を得た。しかしながら、次のような問題が依然として残されている。すなわち、現代会計理論が収益費用中心観から資産負債中心観へと大きくシフトしつつある(古賀 [1998], 13頁)という潮流がある一方で、次期以降に当該支出の効果が具現化する可能性の高い開発費については、資産負債中心観でなく収益費用中心観的思考のもとで適切な期間損益計算を行うべきである(藤田 [2001], 74頁)という見解が存在することを考慮して、本稿では収益費用中心観および資産負債中心観それぞれの利益観からのアプローチに終始している。それゆえ、結果として研究開発費の資産性について統一の見解を示していない。しかし、研究開発費会計の収斂化するなか統一の見解を示す必要性の高まりのある現在においては、今後の検討課題となる<sup>20)</sup>。

## 注

1) 開発費の資産認識規準とは、次の6事項を立証できることである (IASC [1998], par.45)。

① 企業が使用・販売できるような、開発を完成させ

る技術的な実行可能性

- ② 開発を完成させ、使用・販売する意図
  - ③ 完成された開発を利用・販売する能力
  - ④ 完成された開発が将来の経済的便益をもたらす仕組み（販売用:生産高・市場の存在，自社利用:企業にとっての有用性）
  - ⑤ 開発の完成や使用・販売を行うのに十分な、技術的・資金的・その他の面での裏付け
  - ⑥ 信頼性をもって開発過程にある支出を測定する能力
- なお、本稿でいう「資産性」とは、貸借対照表に計上される「会計的資産」としての能力を示している。
- 2) 利益に関する概念的アプローチすなわち、利益をどのようなものかと考えるかという捉え方を、本稿ではこのように呼ぶ。
  - 3) 実験費の会計処理の検討については、他にPaton=Stevenson[1918]も行っていたが、実験費の資産化あるいは即時費用化を支持する理論形成にまでは至っていない。
  - 4) 貸借対照表の「資産の部」の下か、株主持分の控除項目が適当とされる(FASB[1974], par.58)。なお「資産の部」とする見解として、清水([1982], 39頁)は特別勘定が建設借勘定に相当すると考えている。一方、投資有価証券や土地の評価差額等を暫定的に株主持分に収容する最近の動向を引き合いに出して株主持分の控除項目とする見解が一部で支持されているが、特別勘定の性格については依然として不明な点が多い(岡部[2002], 7頁)。
  - 5) 連携(articulation)とは、共通の勘定および測定値を基礎にした利益報告書(ならびにその他の財務諸表)と財政状態表(貸借対照表)の相互関係をいう(FASB[1976], par.72)。
  - 6) 一般開発費は、引用文から試験および開発費と判断できる。そこで便宜上、研究開発費と同義とした。
  - 7) 例えばPaton=Stevenson([1918], p.230)によれば、繰延資産と費用の一般的区分は明瞭であると主張しつつも、特定の場合には区分することの困難さを指摘している。
  - 8) 資本取引による影響は排除している。
  - 9) ①・②の定義は、有形・無形を問わずに資産として認識するための基準として適用されている(Epstein=Mirza[2003], p.313)。
  - 10) 特別勘定累積法は、会計基準として実際に許容されているかは明らかでない(古賀[1999b], 19頁)。このため、条件別強制選択法と抽出された理由が同一であ

る以上、より一般的である条件別強制選択法のみを採用することとした。

- 11) 訳は、清水([1982], 38-39頁)を利用した。
- 12) IAS第38号は、開発支出により発生した資産の耐用年数終了時に市場価値が存在する可能性の高い場合を除き、残存価額をゼロと規定している。なお、詳細についてはEpstein=Mirza([2003], p.323)を参照のこと。
- 13) この方法は、FASB[2001]を参考としている。
- 14) 商法第286条の3を参照のこと。
- 15) 法人税法施行令第64条第1項第1号を参照のこと。
- 16) 原則処理は、60カ月の均等額償却である。なお、原則・例外処理ともに所得税法施行令第137条を参照のこと。
- 17) 償却額は、資産として計上された研究開発費×当期実際収益/予想生涯収益で求められる。なお、予想生涯収益=実際収益累積額+将来収益見積額の合計金額。
- 18) 各企業の会計方針をみる限りにおいて、非償却の論拠は、概ね経済耐用年数が無限または非常に長いとみなしているか、資産化されたものの価値は近い将来に減少すると予想されないか等とみなしているか等に求められている(白石[1997], 9頁)。
- 19) ソフトウェア制作費の償却方法として利用されている。詳細については、企業会計審議会[1998]を参照のこと。
- 20) なお、例えば次のことも今後の課題となる。①利益観以外の方法から研究開発費の資産性を検討すること、②一般的な研究開発費の会計処理方法・償却方法以外の方法も考慮して検討すること、③研究開発費会計の歴史的な考察などである。

#### 参 考 文 献

- Epstein, B. J. and A. A. Mirza [2003], *Interpretation and Application of International Accounting Standards 2003*, John Wiley & Sons, Inc.
- Financial Accounting Standard Board [1974], *Statement of Financial Accounting Standard No.2, Accounting for Research and Development Costs*, FASB.
- Financial Accounting Standard Board [1976], *Discussion Memorandum Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB. (津守常弘監訳[1997]『FASB財務会計の概念



- フレームワーク』中央経済社)
- Financial Accounting Standard Board [2001], *Statement of Financial Accounting Standard No.142, Goodwill and Other Intangible Assets*, FASB.
- 藤田晶子[2001]「研究開発費会計の光と影」『税経通信』第56巻第1号。
- 浜本道正 [1997]「研究開発費の『資産性』をめぐって」『COFRIジャーナル』第29号。
- Hatfield, H. R. [1909], *Modern Accounting: Its principles and some of its problems*, D. Appleton & Co.
- International Accounting Standards Committee [1993], *International Accounting Standard 9, Research and Development Costs*, IASC.
- International Accounting Standards Committee [1989], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC.
- International Accounting Standards Committee [1998], *International Accounting Standard 38, Intangible Assets*, IASC.
- 企業会計審議会 [1998]「研究開発費等に係る会計基準」企業会計審議会。
- 企業財務懇談会[1997]「研究開発費に係る会計処理基準の検討にあたっての論点の整理」『JICPAジャーナル』第505号。また、次のURLでも閲覧可能。(http://www.fsa.go.jp/p\_mof/singikai/kaikai/tosin/1a904.htm)
- Klammer, T. P. and H. Brock [1975], “Resolving Accounting Issues without a Conceptual Framework,” *The CPA Journal*, August.
- 古賀智敏[1998]「資産概念の基礎理論」『税経セミナー』第43巻第8号。
- 古賀智敏[1999a]「対応概念の再検討」『税経セミナー』第44巻第6号。
- 古賀智敏[1999b]「研究開発費の会計」『税経セミナー』第44巻第7号。
- 松田修一[1997]「研究開発型ベンチャー企業の研究開発費3%とは」『JICPAジャーナル』第498号。
- Miller, P. B. W. and R. J. Redding [1986], *The FASB: The People, the Process, & the Politics*, Richard D. Irwin, Inc. (高橋治彦訳 [1989]『The FASB: 財務会計基準審議会—その政治的メカニズム—』同文館)
- 西村優子 [2001]『研究開発戦略の会計情報』白桃書房。
- 西澤脩 [1997]『研究開発費の会計と管理 [新五訂版]』白桃書房。
- 岡部孝好[2002]「研究開発支出とソフトウェア制作原価の会計方法の選択」『税経セミナー』第47巻第10号。
- 岡田依里 [2001]「無形資産」, 桜井久勝編著『テキスト国際会計基準』白桃書房。
- Paton, W.A., ed. [1947], *Accountants' Handbook*, 3rd ed., Ronald Press.
- Paton, W.A. and A.C. Littleton [1940], *American Accounting Association Monograph No.3, An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association.
- Paton, W. A. and R. A. Stevenson [1918], *Principles of Accounting*, The Ann Arbor Press.
- Rueschhoff, N. G. [1987], “The Intrinsic Uniformity of International Accounting Standards,” *Advances in International Accounting*, Vol.1.
- 清水宗一 [1982]「研究開発費の償却」, 植野郁太編『研究開発費会計』関西大学出版部。
- 白石和孝 [1997]『知的無形資産会計』新世社。
- 徳賀芳弘 [2000a]『国際会計論—相違と調和—』中央経済社。
- 徳賀芳弘 [2000b]「収益費用中心観と資産負債中心観」, 日本会計研究学会・特別委員会『会計基準の動向と基礎概念の研究 (中間報告)』日本会計研究学会。
- 徳賀芳弘 [2001]「資産負債中心観」『企業会計』第53巻第1号。
- 辻山栄子 [1998]「包括利益をめぐる議論の背景」, 包括利益研究委員会『包括利益をめぐる論点』企業財務制度研究会。