

理論的見地からみる研究開発支出の会計処理 : AAA の報告書を通じて

宮原, 裕一

<https://doi.org/10.15017/3000370>

出版情報 : 経済論究. 121, pp.127-143, 2005-03-31. 九州大学大学院経済学会
バージョン :
権利関係 :

理論的見地からみる研究開発支出の会計処理

— AAAの報告書を通じて —

宮 原 裕 一

目次

- I はじめに
- II 考察の視点
- III 1936・1941・1948年報告書
- IV 1957年報告書
- V 1966年報告書
- VI 1991年報告書
- VII おわりに

I はじめに

研究開発支出の会計処理方法が、(即時)費用化と資産化とで対立していることは先行研究(例えば、Blair=Wallman [2001], p.17; 古賀 [1999], 16頁; Miller *et al.* [1994], p.115など)で示されているとおりである。このうち、費用化は実務上(主に大会社)で重宝されている。その主たる理由は、先行研究(例えば、Keller [1957], p.241; Salmonson *et al.* [1973], p.81; Richard [2004], slide.44など)に依る限り税務上の恩恵(節税効果)を獲得することにある。他方、会計理論的正当性(合理性)の上からも、①企業間比較可能性の担保、②経営者の恣意性の排除(利益操作の危険性の排除)という「会計理論的説明」をもとにして、費用化が一部で基準化(例えば、企業会計審議会 [1998]を参照のこと。)されている(尾崎[2004], 34-41頁)。このように、研究開発支出の費用化が実務・理論の両側面から支持されている状況が一部で窺える。

しかしながら、先行研究の多くはこのような

状況と一致していない。すなわち、会計理論上から研究開発支出の費用化を支持している先行研究は少ないようにみえる。その研究の中でも萌芽とされるのがBierman=Dukes ([1975], p.117)であり、「費用化」は研究開発支出の資産化価額が結果として無価値な場合に生じる批判・問題の回避に動機付けられたに過ぎないとの見解を示している。現在に至っても、研究開発支出により企業資産が増加するという理論に基づき資産化する必要があるとの支持が、会計論者・基準設定主体において存在している(Blair=Wallman [2001], p.18)。

このように、先行研究においては少なくとも、会計理論上は研究開発支出の会計処理方法に関する統一の見解は存在していないといえる。そこで本稿は、研究開発費会計に関して先見性を有する米国の先行研究から、会計理論上正当性を有する方法を抽出する。これにより、いまだ統一の見解を有さない研究開発支出の会計理論上正当性を有する会計処理方法について、1つの解決を示すことが本稿の目的である。この目的に適う米国の先行研究として、米国の会計学者の団体である米国会計学会(American Accounting Association: AAA)の公表した報告書をその理論純粋性¹⁾から利用する。なお本稿では、理論的一貫性・発展性を担保するため、報告書の萌芽期まで遡って結論を導きたい。

以下での議論は次のような手順で進める。IIでは本稿における考察の視点を提供する。IIIでは1936年から1948年までのAAAの一連の報告

書, IVでは1957年の報告書, Vでは1966年の報告書, VIでは1991年の報告書における内容について考察を行う。最後に, 総括および研究課題について触れる。

II 考察の視点

研究開発支出の会計処理方法に関して, 会計理論的研究から会計理論上正当性を有する方法の抽出を試みる場合, 如何なる準拠枠に基づくべきかについて様々な見解が存在する。これについて本稿では, 現行の米国基準および国際会計基準 (International Accounting Standards : IAS) における結論の根拠の中から準拠枠を導くこととする。

現行の米国基準である米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board : FASB) 公表の財務会計基準書 (Statement of Financial Accounting Standards : SFAS) 第2号「研究開発費会計 (Accounting for Research and Development Costs)」の結論の根拠の中で, 研究開発支出を費用化することを基準化するに至った理由として次の5点を挙げている。すなわち, ①将来便益の不確実性 (FASB [1974], pars.39-40), ②支出と便益の因果関係の欠如 (*Ibid.*, par.41), ③会計の認識対象の範囲外 (*Ibid.*, pars.42-46), ④費用認識上の対応の不適用 (*Ibid.*, pars.47-49), ⑤情報の有用性の欠如 (*Ibid.*, par.50) という5点を挙げている。しかしながら, 図表1で示しているように, ①・②は実証研究を根拠としたものに過ぎない。さらに③は①を, ④は②を根拠としているため, ③・④も実証研究を根拠としたものに過ぎない。最後に, ⑤も主として①・②を根拠としているため, 結局のところ実証研究を根拠としたものに過ぎない。それゆえ, 本稿の

図表1 SFAS 第2号の費用化処理の根拠

費用化処理の理由	理由の根拠
①将来便益の不確実性	実証研究
②支出と便益の因果関係の欠如	実証研究
③会計の認識対象の範囲外	①
④費用認識上の対応の不適用	②
⑤情報の有用性の欠如	主に①・②

出典) FASB [1974], pars.39-50に追加修正。

考察手法である「研究開発支出の会計処理方法に関して, 会計理論的研究から会計理論上正当性を有する方法を抽出」とは相容れない。このため, SFAS第2号からは準拠枠を導くことは可能でない。そこで次にIASをみる。

国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : IASC) 公表のIAS第38号「無形資産 (Intangible Assets)」では, 一定の基準²⁾を満たす開発支出を資産化することとなったが, この結論に至った根拠として次の5点が挙げられている。すなわち, ①資産の認識基準を満たすこと (IASC Staff [1998], pars.22(a), 24), ②巨額投資を未認識とすることが不適切であること (*Ibid.*, par.22(b)), ③研究開発支出と企業価値との関連性が立証済みなこと (*Ibid.*, par.22(c)), ④不確実性が資産認識非容認へ直結することは正当化できないこと (*Ibid.*, par.22(d)), ⑤外部購入と内部開発との間の認識に相違を設けてはならないこと (*Ibid.*, pars.22(e), 23) という5点が挙げられている。しかしながら, 図表2で示しているように, ②は業績評価・指標の問題である。③は実証研究を根拠としたものに過ぎない。④・⑤は結果として①からの派生に過ぎない。

それゆえ, 本稿では①のみを「研究開発支出の会計処理方法に関して, 会計理論的研究から会計理論上正当性を有する方法の抽出を試みる

図表2 IAS第38号の一部資産化処理の根拠

一部資産化処理の理由	理由の根拠
①資産認識規準を満足	概念的枠組みとの整合性
②巨額投資未認識の不適切性	業績評価・指標の問題
③企業価値関連性が立証済み	実証研究
④不確実性と資産認識との区分	①から派生
⑤外部購入時との相違の排除	①から派生

出典) IASC Staff [1998], pars.22-24に追加修正。

場合の準拠枠」として採択する。すなわち、研究開発支出が資産認識の対象となりえるか、換言すれば研究開発支出の資産性³⁾の有無がその準拠枠となる。

ただし、研究開発支出が資産性を有さない場合には費用化が会計理論上正当性を有するとしても、「資産性を有する場合＝資産化が会計理論上正当性を有する場合」とは必ずしもいえない。このような見解を示す1つの例はSFAS 第2号である。すなわち、「一般的に、[研究開発の]原価と収益を関連づける直接的・間接的基準(basis)が存在しないため」(FASB [1974], par.49)、資産化処理を適用できないとの見解が存在する。それゆえ考察の結果、研究開発支出の資産性を確認した場合には、研究開発支出が資産として認められる基準の有無を確認することが必要となる。基準が存在すれば、資産化が会計理論上正当性を有すると判断できる。他方、基準が全く存在しなければ単なる机上の空論と揶揄されかねないため、研究開発支出を資産化することの会計理論的正当性の判断を本稿では留保することとする。

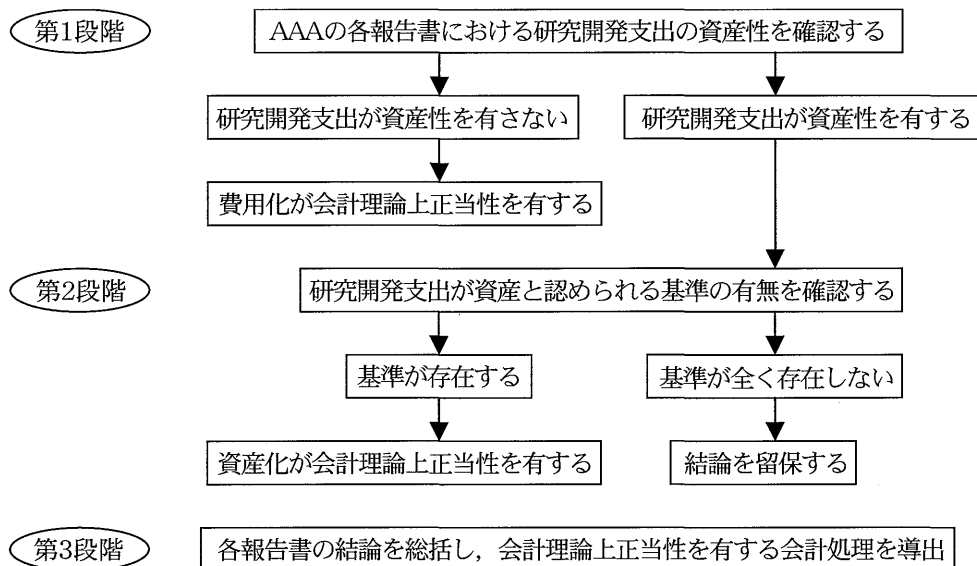
以上から、本稿の考察の視点を図表3にまとめる。図表のとおり、第1段階としてAAAの各報告書における研究開発支出の資産性を確認する。資産性を有さなければ、費用化が会計理論上正当性を有すると判断し、考察を第1段階で

終了する。他方資産性を有せば、第2段階へと進む。第2段階として、研究開発支出が資産として認められる基準の有無を確認する。基準が存在すれば、資産化が会計理論上正当性を有すると判断する。他方、当該基準が存在しなければ、本稿では結論を留保する。第3段階として、各報告書の結論を総括し、研究開発支出の会計理論上正当性を有する会計処理に関して結論を導出する。

III 1936・1941・1948年報告書

1929年のニューヨーク証券取引所における株価暴落に端を発した金融恐慌は、企業の公表する財務諸表に対する疑念を喚起⁴⁾したことから(Edwards [1960], p.150)、米国公認会計士協会(American Institute of Accountants: AIA)の特別委員会とニューヨーク証券取引所の株式上場委員会は共同協議に入り、監査報告書標準様式改定にあたり意見文節中に「一般に公正妥当と認められた会計原則(Generally Accepted Accounting Principles: GAAP)に従って」という句を盛り込み、AIAがこの交換書簡⁵⁾を後に公表したことで(中島[1979], 2-3頁)、GAAPの具体的内容の追求を求めてその編纂作業が開始されるに至った(中村[2001], 28頁)。特にAAAは、GAAPの編纂作業を理論的立場から開

図表3 考察の視点



始した (中村 [2001], 28頁)。

ところで、1930年代後半には、研究開発を行う研究所数あるいは研究開発費額などが急激に増大したことで (Gellein=Newman [1973], pp.12-13)、実験や開発などを含む研究開発支出の重要性が高まることとなる。

このように、世界恐慌を起因とした財務諸表への疑念が結果として米国の会計原則の構築に寄与することとなり、また研究開発の増加を伴う形で世界恐慌以前と比して格段に研究開発費会計に関する理論的研究が旺盛となった。そこで、本章ではこの時代のAAAの報告書である1936・1941・1948年の報告書を考察することで、研究開発支出の資産性を確認し、会計理論上正当性を有する会計処理方法を検討する。

1. 試案

より詳細な基準の作成を可能とする包括的な理論の提供などを目的として (AAA [1936], p.188)、1936年にAAAは「会社報告会計原則の試

案 (A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports)」を公表した。しかしながら、この試案から資産に関する定義を直接的に窺うことはできないため⁶⁾、研究開発支出の資産性に関する見解を確認できない。そこで、次のような代替手法を用いる。すなわち、試案の根底にある基礎理論の概説を試行⁷⁾したPaton=Littleton『会社会計基準序説 (An Introduction to Corporate Accounting Standards)』から考察する。

2. 改訂版⁸⁾

会計手続における相違の除去を可能とする、より詳細で調和化された会計基準設定を目的として (AAA[1941], p.134)、1941年にAAAは「会社財務諸表会計原則 (Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements)」を公表した。しかしながら、この改訂版においても試案同様、資産に関する定義を直接的に窺うことはできないため、研究開発支出

の資産性に関する見解を確認できない。そこで、次のような代替手法を用いる。すなわち、改訂版作成の基礎資料⁹⁾となったPaton=Littleton『会社会計基準序説』から考察する。

3. 再訂版

改訂版の再訂を目的として (AAA [1948], p. 339), 1948年にAAAは「会社財務諸表の会計概念・会計基準 (Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements)」を公表した。

この再訂版では原価主義 (cost basis) に固執し (*Ibid.*, p.340), 試案・改訂版の論理構造の域を超えてはいないが、財務諸表の構成要素の定義を行っている。すなわち、資産は「将来期間へ効果を及ぼす金額」と定義され、費用は「将来期間へ効果を及ぼさない全ての原価」と定義された (*Ibid.*, pp.340-341)。しかしながら、研究開発支出が将来期間へ効果を及ぼす支出か否かの見解を直接的に確認できない。そこで、次のような代替手法を用いる。すなわち、試案・改訂版の内容と大きな変更点はないということから¹⁰⁾、再訂版についてもPaton=Littleton『会社会計基準序説』から考察する。

4. 『会社会計基準序説』

本節では、試案・改訂版・再訂版における研究開発支出の資産性を見解を『会社会計基準序説』から代替的に考察することで、会計理論上正当性を有する会計処理方法を検討する。

所有と経営の分離が会計の重要性を拡大させたと指摘されるように (Paton=Littleton [1940], p.1), Berle=Means [1932] の指摘する所有と実質的な経営の分離 (所有と支配の分離) により、所有者と経営者間の利害対立を緩和する「会計」が存在意義を見出された。この

会計を『会社会計基準序説』では「(努力としての) 費用と (成果としての) 収益との間の差額計算を行う手段」(Paton=Littleton [1940], p. 16) と捉えている。すなわち、収益・費用を中心に据えているため、利益観¹¹⁾として収益費用中心観¹²⁾が採られている。ここで、『会社会計基準序説』では資産・費用を次のように説明している。

「『資産』は、原価 (costs) または費用 (expenses) として収益と対応するために、ある将来まで待機する『収支未解決項目 (revenue charges in suspense)』である。……同時に、[貨幣]資産の認知は、ここでの見解と全く相反しないといえる。」 (*Ibid.*, pp.25-26)

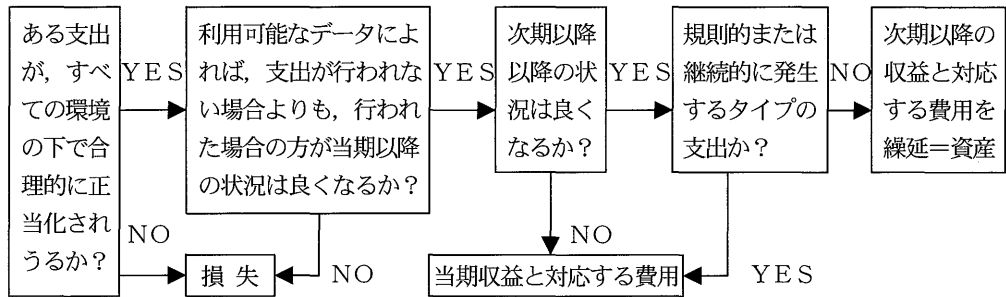
「費用は現在の収益への賦課 (charges) を意味する。」 (*Ibid.*, p.26)

すなわち、FASB ([1976], par.93) において収益費用中心観における資産の要件として列挙されている①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¹³⁾が、『会社会計基準序説』における資産である。他方、費用は当期収益との対応項目とされている。

この見解を研究開発費会計にあてはめるなら、研究開発支出が将来の会計期間の収益と対応するか当期収益と対応するかが、研究開発支出の資産性判断の鍵となる¹⁴⁾。これについて『会社会計基準序説』では次のように述べている。

「第2の方法 (収益・費用の対応手続きのうち、費用を将来期間へ繰延する報告方法—引用者) に幾分注意を傾けよう。……繰延される金額を合理的に決定する方法があれば……必要な費用は繰延費用に含めて

図表 4 研究開発支出が資産と認められる基準 (『会社会計基準序説』)



出典) Paton=Littleton [1940], pp.73-74に基づき作成。

よい。……一般開発費（研究開発費—引用者）は……「繰延費用」という特別な見出しで報告される主要な候補である。」
(Paton=Littleton [1940], pp.72-74)

すなわち、原初的認識（第1次認識）時に費用とされた研究開発支出のうち、将来の会計期間の収益と対応するために必要な費用は繰延費用として貸借対照表に資産として計上すべき主要な候補であるとの見解が述べられている。それゆえ、将来収益と対応関係にある研究開発支出の資産性が見出される（将来収益と対応関係にない研究開発支出の資産性は見出されない）。

そこで次に、研究開発支出が資産と認められる基準（ここでは、研究開発支出と将来収益とが対応関係にあると判断できる基準）の有無を確認する。『会社会計基準序説』を見る限り当該基準は存在しており、図表4にフローチャートでまとめている。すなわち、次の3つの規準を全て満たすことが当該基準である。①研究開発支出が全ての環境の下で合理的に正当化されること、②利用可能なデータによれば、研究開発支出が行われた場合には次期以降の会計期間の状況が良くなること、③研究開発支出が規則的・継続的に発生する型の支出でないこと、と

いう基準が存在する。

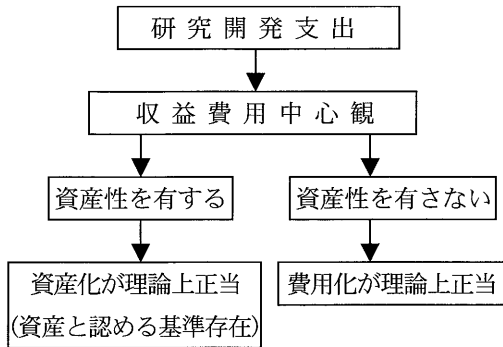
このように、将来収益と対応関係にある研究開発支出が資産と認められる基準を確認できたことから、当該支出の会計理論上の会計処理は、資産化処理が正当性を有すると判断された。他方、このような対応関係にない研究開発支出の会計理論上の会計処理は、当該支出が資産性を有さないことから、費用化処理が正当性を有すると判断された。

5. 小括

以上から、『会社会計基準序説』では収益費用中心観の下で、将来収益と対応関係にある研究開発支出の会計理論上の会計処理は、資産化処理が正当性を有すると判断された。他方、将来収益と対応関係にない研究開発支出の会計理論上の会計処理は、費用化処理が正当性を有すると判断された。

これらの結論は、前述したように試案・改訂版・再訂版が『会社会計基準序説』の理論構造と軌を一にすることから、試案・改訂版・再訂版においてもあてはまると推察される。そこで、『会社会計基準序説』の内容に基づき、試案・改訂版・再訂版での会計理論上正当性を有する研究開発支出の会計処理方法を図表5において

図表5 試案・改訂版・再訂版の整理



整理している。

IV 1957年報告書

前章でみたように、金融恐慌からの数十年間のAAAの報告書は少なくとも一貫して、研究開発支出が資産性を有するか否かの判断は「次期以降の会計期間の収益と対応関係にある支出であるか否か」を基礎としてきた。すなわち、歴史的原価の配分に焦点が置かれてきた。しかし、1955年頃から時価主義の傾向を帯びることで（中村 [2001], 29頁）、歴史的原価から離脱を始めることとなる。本章では離脱後のAAAの報告書である1957年の報告書を考察することで、研究開発支出の資産性を確認し、会計理論上正当性を有する会計処理方法を検討する。

1. 四訂版

経営から会社の所有が分離して会社の状況に公的関心が高まったことを踏まえ（AAA [1957], p.537）、1957年にAAAは「会社財務諸表のための会計および報告の基準（Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements）」を公表した。

この四訂版では、次のような財務諸表の構成

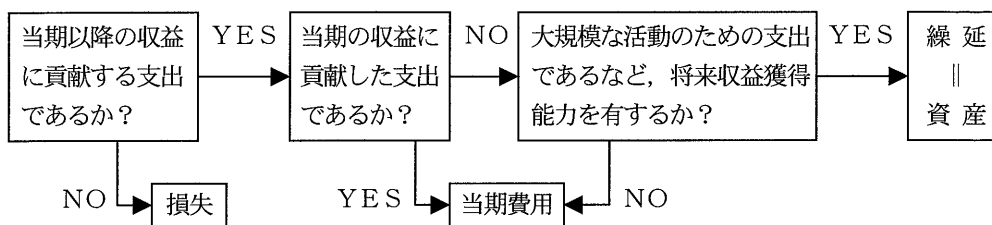
要素の定義を行っている。すなわち、資産は「企業目的達成のための経済的資源で、将来の活動に利用可能ないし役立ちうる用役潜在力（service-potentials）の総額¹⁵⁾」と定義され（*Ibid.*, p.538）、費用は「直接的・間接的に特定の会計期間と結びつき将来の事業に対して識別可能な便益を有さない費消された原価（expired costs）」と定義された（*Ibid.*, p.541）。しかしながら、研究開発支出が用役潜在力の総額であるか否かの見解を直接的に確認できない。そこで、次のような代替手法を用いる。すなわち、四訂版の作成委員として資産概念の基礎を提供し、四訂版と明らかに近い見解¹⁶⁾を有するVatter『資金会計論（The Fund Theory of Accounting）』から考察する。

2. 『資金会計論』

前章でみたように、歴史的原価を基礎とした時代は資産を「収支未解決項目」と定義しており、現金などの財産上の権利（financial claims）に対しては「見解に全く相反しない」という消極的な支持であった。その点で、財産上の権利をうまく説明できないという欠点が存在した（Vatter [1947], p.15）。そこで、『資金会計論』は資産をより広範な定義とすることにより、資産を統一的に定義するよう試みた。具体的には、四訂版のように資産を用役潜在力の総額と定義した。さらに、次のような説明がなされている。

1. 営業過程を通じて、商品・生産手段（productive agencies）・貨幣・特定の便益（advantages）・機会・能力は、経済（財務）活動の目的である「欲求（wants）の満足」を可能とする用役潜在力となる（*Ibid.*, p.16）。
2. 資産は、将来事象に備えて、用役潜在力の形で変形・交換・貯蔵されうる「将来の欲求

図表 6 研究開発支出が資産と認められる基準（『資金会計論』）



の満足」を表したものである（*Ibid.*, p.17）。

3. 費用は、ある会計期間中に一定の経路を通じて転換された用役の単なる流出・引渡である（*Ibid.*, p.22）。

このように、資産は経済（財務）活動の目的すなわち企業の目的である「（将来の）欲求の満足」、換言すれば（将来の）収益獲得を可能とする用役潜在力の総額、すなわち将来収益獲得能力を表す¹⁷⁾。他方、費用は用役の流出・引渡を表すに過ぎない。このように、費用は資産の従属的概念に過ぎない。それゆえ、利益観として資産負債中心観¹⁸⁾が採られている。

この見解を研究開発費会計にあてはめるなら、研究開発支出が将来収益獲得能力を有するか、当該能力がないまま単に用役が流出・引渡されるに過ぎないかが、研究開発支出の資産性判断の鍵となる。これについて『資金会計論』では、次のように述べている。

「研究……を含む大規模な開発活動のための繰延費用は、理論上は完全に申し分ない資産 (good assets) といえる」 (*Ibid.*, p.17)

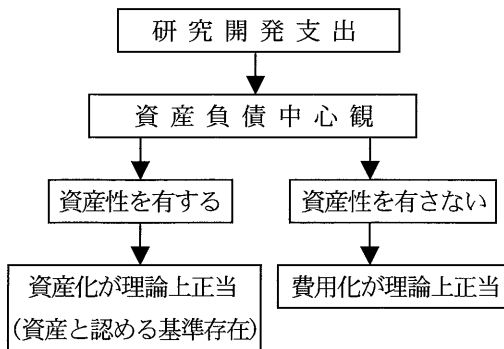
すなわち、原初的認識時に費用とされた研究開発支出のうち、将来収益と対応する繰延費用のなかでも、大規模な活動に要した支出の資産性が見出される（他の研究開発支出の資産性は

見出されない）。これは、事業維持を目的とする規則的・継続的に発生する研究開発支出は将来収益獲得能力がないと考えられるので資産性は認められないが、大規模（例えば、商業的成功の可能性が高く、金額的に多額）な研究開発支出は将来収益獲得能力があると考えられるので、資産性は認められるとの思考に依るものであろう。さらに、試案・改訂版・再訂版では資産性を有する研究開発支出は将来収益との対応しか要さなかったが、ここでは将来収益獲得能力を要する点で資産のリジッド化が図られており、資産負債中心観の特徴が見出される。

次に、研究開発支出が資産と認められる基準（ここでは、研究開発支出が将来収益獲得能力を有すると判断できる基準）の有無を確認する。前述の見解を見る限り、研究開発支出が資産と認められる基準は図表6にフローチャートでまとめることができる。すなわち、①次期以降の収益獲得能力を有すること、②大規模な活動のための支出であること、という規準2つを満たすことが当該基準である。

このように、大規模な研究開発活動に要した支出が資産と認められる基準を確認できたことから、当該支出の会計理論上の会計処理は、資産化処理が正当性を有すると判断された。他方、その他の研究開発支出の会計理論上の会計処理は、当該支出が資産性を有さないことから、費用化処理が正当性を有すると判断された。

図表7 四訂版の整理



図表8 会計情報の諸基準 (ASOBAT)

諸基準	性質
目的適合性	(潜在的)利用者の意思決定に影響を及ぼすこと
検証可能性	他の検証者でも、類似した処理・結論が得られること
非歪曲性	偏向した会計情報が存在しないこと
測量可能性	報告される会計情報に数量が割り当てられること

出典) AAA [1966], pp.7-8に基づき作成。

3. 小括

以上から、『資金会計論』では資産負債中心観の下で、大規模な研究開発活動に要した支出であり、次期以降の収益を獲得する能力を有する支出の会計理論上の会計処理は、資産化処理が正当性を有すると判断された。他方、これに該当しない支出の会計理論上の会計処理は、費用化処理が正当性を有すると判断された。

これらの結論は、前述したように四訂版が『資金会計論』の理論構造と軌を一にすることから、四訂版においてもあてはまると推察される。そこで、『資金会計論』の内容に基づき、四訂版での会計理論上正当性を有する研究開発支出の会計処理方法を図表7において整理している。

V 1966年報告書

これまでみてきた報告書は、一貫して利益観という会計観から研究開発支出の資産性を検討してきた。しかしながら、これ以外から資産性を検討する見解が生成されてきた。本章ではこの見解が生成された理論的研究すなわち1966年のAAAの報告書を考察することで、研究開発支出の資産性を確認し、会計理論上正当性を有する会計処理方法を検討する。

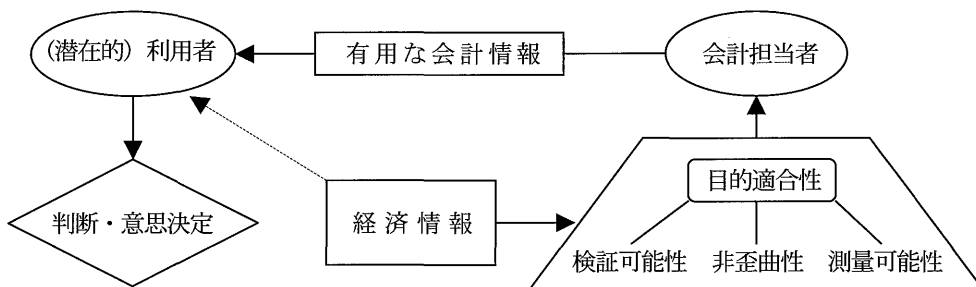
1. 会計情報の諸基準

試案から四訂版までの各報告書はその目的を達したが (AAA [1966], p.v), コンピュータの出現などを機に (成田 [1993], 14頁), 1966年にAAAは『基礎的会計理論報告書 (A Statement of Basic Accounting Theory : ASOBAT)』を公表した。

ASOBATでは、「経済情報の利用者の有益な判断・意思決定を可能にする経済情報の認識・測定・伝達プロセスが会計である」と定義している (*Ibid.*, p.1)。すなわち、会計を経済情報の利用者の判断・意思決定 (以下、「投資意思決定」という。) に資するものと捕捉した。それゆえ、会計担当者 (accountant) は (潜在的) 利用者の要求に応える必要があり、有用な会計情報 (usefulness of accounting information) を利用者へ提供することが必要となった (*Ibid.*, p.3)¹⁹⁾。なお、有用な会計情報が備えるべき特性とは、図表8にあるように①目的適合性 (relevance), ②検証可能性 (verifiability), ③非歪曲性 (freedom from bias), ④測量可能性 (quantifiability) である (*Ibid.*, p.7)。4基準の各々が重要性を有するが、中でも目的適合性が最も重要性を有する (*Ibid.*, p.9)。

これらをまとめると、図表9のようになる。

図表9 (潜在的) 利用者と会計担当者の関係



このように、利用者の投資意思決定に有用な会計情報と照らし合わせて、資産・費用等の財務諸表の構成要素の分別が決定される。

2. 研究開発支出の資産性

第1節でみたように、利用者の投資意思決定に有用な会計情報と照らし合わせて、資産・費用等の財務諸表の構成要素の分別が決定されるという観点を研究開発費会計へ適用するなら、研究開発支出が資産化あるいは費用化のうち、いずれの処理によることが利用者の投資意思決定に有用な会計情報となるかが、研究開発支出の資産性判断の鍵となる。すなわち、これまでの報告書のように利益観が資産性判断の根拠とならず、ここでは投資意思決定有用性が資産性判断の根拠となる。これについてASOBATでは次のように述べている。

「研究開発……活動に充てられた支出・他の原価は、しばしば将来の有用性の要素を含む。仮に測量可能性・検証可能性を満たせば…… [資産への] 転換の例である。……新しい資産の価値をゼロとして資産への転換を拒めば、全ての支出を費用の範疇にしてしまう。このように費用として示されるなら、費用の状態に値するものと等しく

なり検証不能となる。」(Ibid., p.35)

すなわち、研究開発支出が測量可能性・検証可能性を満たすなら、研究開発支出の資産性が見出され、他方で研究開発支出全てに資産性を認めないなら、会計情報の諸基準のうちの検証可能性を害することとなる(測量可能性・検証可能性を満たさない研究開発支出の資産性は見出されない)。このように、ASOBATでは研究開発支出の資産性を認めることが利用者の投資意思決定に有用な会計情報となることを前提としているといえよう²⁰⁾。

そこで次に、研究開発支出が資産と認められる基準(ここでは、研究開発支出が測量可能性・検証可能性を満たすと判断できる基準)の有無を確認する。これについてASOBATでは次のように述べている。

「目的適合性は、[研究開発] 支出を資産・費用の範疇に配分するために、最も利用可能な手法が活用されることを求める。経営者が利用する意思決定モデルはより一層明らかとなってきており、この目的のためにそれを利用すべきである。広告および研究[開発] 支出の将来便益を測量する研究がより一層広がりつつあり、適用可能であれ

ば利用すべきである。」(Ibid., p.36)

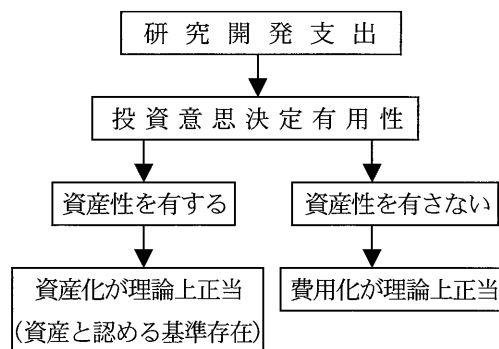
すなわち、ASOBATでは会計情報の諸基準のなかでも最高位に位置する目的適合性の観点から、研究開発支出が資産と認められる基準として、経営者の利用する意思決定モデルおよび研究開発支出の将来便益を測量する研究²¹⁾を適用可能であれば利用することを求めている。前者は研究開発支出を資産・費用の範疇に配分し、後者は研究開発支出の将来便益を測量することが可能となりえる。これらの基準の利用により、測量可能性・検証可能性を満たすことが可能であれば、研究開発支出は資産として認められる。

このように、測量可能性・検証可能性を満たす研究開発支出が資産と認められる基準を確認できたことから、当該支出の会計理論上の会計処理は、資産化処理が正当性を有すると判断された。他方、測量可能性・検証可能性を満たさない研究開発支出の会計理論上の会計処理は、当該支出が資産性を有さないことから、費用化処理が正当性を有すると判断された。

3. 小括

以上から、投資意思決定有用性の下で、測量可能性・検証可能性を満たす研究開発支出の会計理論上の会計処理は、資産化処理が正当性を有すると判断された。他方、測量可能性・検証可能性を満たさない研究開発支出の会計理論上の会計処理は、費用化処理が正当性を有すると判断された。そこで、会計理論上正当性を有する研究開発支出の会計処理方法を図表10において整理している。

図表10 ASOBATの整理



VI 1991年報告書

ASOBATの研究開発支出の資産性の判断において、適用可能であれば利用を求めた経営者の利用する意思決定モデル、研究開発支出の将来便益を測量する研究は、米国のマイクロ経済学の分野においてGriliches [1980] を嚆矢として1980年代以降に旺盛となる(西村 [2001], 135-143頁)。それゆえ、これ以降のAAAの報告書である1991年の報告書を考察することで、研究開発支出の資産性を確認し、会計理論上正当性を有する会計処理方法を検討する。

1. 資産負債中心観

Solomons議長を中心とするAAAの委員会は1991年に「会計・監査の測定 (Accounting and Auditing Measurement)」を公表した。

「会計・監査の測定」では、ASOBAT以前において一貫して採用されていた利益観のみからの検討、およびASOBATにおける利用者の投資意思決定に有用な会計情報という観点のみからの検討ではなく、両者からの検討を行っている。そこで、まず本節では利益観からの検討をみて、次節において投資意思決定有用性からの

検討をみる。

「会計・監査の測定」における利益観（資産負債中心観）からの検討を、筆者は次のように整理している。

資産負債中心観の下での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（拙稿[2004], 76頁）。特定の研究開発プロジェクトの成果についての不確実性は、大抵の将来を見据えた（forward-looking）支出における不確実性よりも大きいといえるので、研究開発支出がなされた時点での将来の便益は確実とはいえない（Barrett *et al.* [1991], p.85）。それゆえ、企業における「将来の経済的便益」というリジッドな概念で明確に規定される資産（前掲稿）には研究開発支出は含まれないとの考え方もある。しかし、確信をもって資産計上されている多くの支出と同様に、研究開発は将来の便益の流入を目指す活動であることは疑いの余地がなく、また医薬品産業の企業が多くのプロジェクトを同時進行している場合には、それら全てのトータルの失敗の蓋然性は低い（*Ibid.*）。それゆえ、研究開発支出は将来の経済的便益を流入させる可能性があることから、一律に研究開発支出の費用化を行う処理は論理的でない。このため、リジッドな資産概念、例えば将来の経済的便益を流入させる可能性の高い（probable）原価²³⁾というスクリーンを通して、これを満たす研究開発支出のみ資産性を認めることが妥当といえる（将来の経済的便益を流入させる可能性が高くない研究開発支出の資産性は見出されない）。

そこで次に、研究開発支出が資産と認められる基準（ここでは、研究開発支出が将来の経済的便益を流入させる可能性が高いと判断できる基準）の有無を確認する。確かに「会計・監査の測定」では独自の基準を示していないが、IAS

第 9 号 (rev.)・英国基準会計実務書 (Statement of Standards Accounting Practice: SSAP) 第 13号などで一定の基準を満たせば資産化を義務（可能）とする例を取り上げている（*Ibid.*）。それゆえ、「会計・監査の測定」ではこれらの基準を想定しているものと思われる²³⁾。このため、研究開発支出が資産と認められる基準は、間接的だが存在するといえよう。

このように、将来の経済的便益を流入させる可能性の高い研究開発支出が資産と認められる基準を確認できたことから、当該支出の会計理論上の会計処理は、資産化処理が正当性を有すると判断された。他方、将来の経済的便益を流入させる可能性が高くない研究開発支出の会計理論上の会計処理は、当該支出が資産性を有さないことから、費用化処理が正当性を有すると判断された。

2. 投資意思決定有用性

まず、「会計・監査の測定」での投資意思決定有用性からの検討をみる前に、検討材料である会計情報の諸基準がASOBATではなく、財務会計概念報告書第 2 号 (Statement of Financial Accounting Concepts No.2 : CON2) に基づいているので、CON2の諸基準を図表11および図表12に整理している。重要なことは、利用者の投資意思決定の有用性を支える基本的特質が目的適合性および信頼性であり、副次的特質が比較可能性および継続性である。これらを踏まえ、「会計・監査の測定」における投資意思決定有用性からの検討を、筆者は次のように整理している。

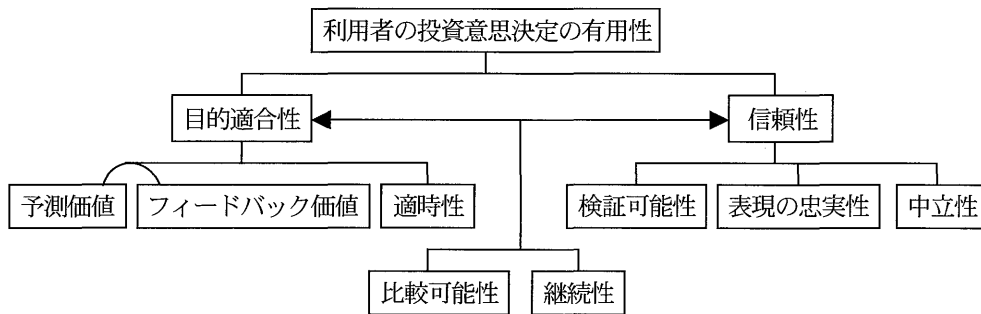
研究開発支出のような価値のある無形資産の貸借対照表上での認識は、疑いもなく財務諸表（document）の目的適合性を高め、他方では研究開発志向型のハイテク産業における企業の最

図表11 会計情報の諸基準（「会計・監査の測定」）

会計情報の諸基準	性 質
目的適合性	利用者の意思決定に影響を及ぼす情報の能力
信頼性	誤謬と偏向が合理的になく、公正に表示していること
予測価値	利用者が将来事象の予見に役立つ
フィードバック価値	利用者が事前の期待値を確認または修正するのに役立つ
適時性	利用者が情報の有用な間に利用可能にさせること
検証可能性	他の検証者でも、類似した処理・結論が得られること
表現の忠実性	ある測定値・記述と表現の対象との間の対応または一致
中立性	特定のものに有利となる偏局的な情報が存在しないこと
比較可能性	類似した手法で情報を報告・測定すべきということ
継続性	類似した事象には一貫して同じ会計処理を適用すること

出典) FASB [1980] に基づき作成。

図表12 会計情報の諸基準の階層



出典) FASB [1980], par.32, Figure 1に追加修正。

も重要な資産を簿外資産とする貸借対照表は表現の忠実性 (representationally faithful) を有するとは到底言えず、従ってその上位概念である信頼性を有するとも到底言えない (Ibid.)。

副次的特質のうち、継続性は比較可能性に包摂されうるが (FASB [1980], par.32, Figure 1), その比較可能性の重視は投資意思決定有用性を損うとの指摘がなされるように敬遠されがちであり (基本概念ワーキング・グループ [2004], 第21項), 比較可能性は基本的特質を構成する表現の忠実性に内包されうる (同)。それゆえ、基本的特質を重視することが最大限に

求められる。

それゆえ、投資意思決定有用性を支える基本的特質の観点からは、研究開発支出の資産化が目的適合性からは完全に認められているものの、信頼性からは必ずしも明らかでない。このため、信頼性が投資意思決定有用性を大きく低めないなら研究開発支出の資産性が見出される (信頼性が投資意思決定有用性を大きく低める研究開発支出の資産性は見出されない)。

そこで次に、研究開発支出が資産と認められる基準 (ここでは、信頼性が投資意思決定有用性を大きく低めないと判断できる基準) の有無

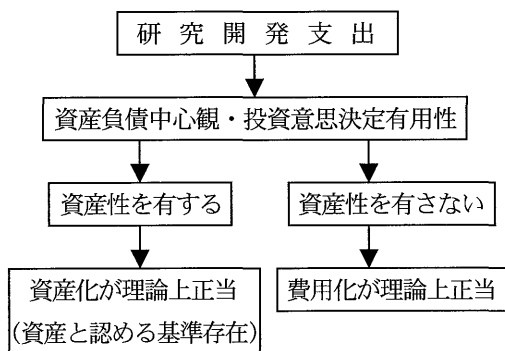
を確認する。確かに第1節同様、「会計・監査の測定」では独自の基準を示していないが、先程と同様に間接的だがIAS第9号、SSAP第13号を基準として想定していると考えられる。

このように、信頼性が利用者の投資意思決定有用性を大きく低めない研究開発支出が資産と認められる基準を確認できたことから、当該支出の会計理論上の会計処理は、資産化処理が正当性を有すると判断された。他方、信頼性が投資意思決定有用性を大きく低める研究開発支出の会計理論上の会計処理は、当該支出が資産性を有さないことから、費用化処理が正当性を有すると判断された。

3. 小括

以上から、資産負債中心観・投資意思決定有用性の下で、将来の経済的便益を流入させる可能性が高く、信頼性が利用者の投資意思決定有用性を大きく低めない研究開発支出の会計理論上の会計処理は、資産化処理が正当性を有すると判断された。他方、これに該当しない研究開発支出の会計理論上の会計処理は、費用化処理が正当性を有すると判断された。そこで、会計理論上正当性を有する研究開発支出の会計処理方法を図表13において整理している。

図表13 「会計・監査の測定」の整理



図表14 AAAの報告書における理論的發展性

AAAの報告書	資産性判断の論拠
試案・改訂版・再訂版	収益費用中心観
四訂版	資産負債中心観
A S O B A T	投資意思決定有用性
「会計・監査の測定」	資産負債中心観・投資意思決定有用性

VII おわりに

本稿では、いまだ統一の見解を有さない研究開発支出の会計理論上正当性を有する会計処理方法について1つの解決を示す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に次のような若干の考察を加えている。

理論の一貫性に関しては、試案・改訂版・再訂版・四訂版・ASOBAT・「会計監査の測定」において一貫して次の結論を抽出した。すなわち、研究開発支出は資産性を有するものと有さないものとに分別され、資産性を有するものは資産化が会計理論上正当性を有し、資産性を有さないものは費用化が会計理論上正当性を有するという結論を一貫して抽出した。それゆえ、会計理論上正当性を有する研究開発支出の会計処理方法には、代替的方法²⁴⁾のなかでも選択的資産化法 (selective capitalization) の1つの具体的な会計処理方法である条件別統一法 (circumstantial uniformity)²⁵⁾が該当する。

理論的發展性に関しては、図表14にあるように研究開発支出の資産性を判断する際に依拠する論拠が、「収益費用中心観(測量可能性・検証可能性を満足)→資産負債中心観→投資意思決定有用性→資産負債中心観・投資意思決定有用性(信頼性を満足)」というように変化してきていることを抽出した。仮にこのような変化を發展と捉えるならば、現在のところ研究開発支出

の資産性を判断する際に依拠する論拠とは資産負債中心観・投資意思決定有用性（信頼性を満足）である。そこでこれに従えば、理論的一貫性において会計理論上正当性を有する研究開発支出の会計処理方法は条件別統一法であったが、その条件とは将来の経済的便益を流入させる可能性が高く、かつ研究開発支出の資産化が信頼性を有するということになる。すなわち、この条件の満足如何により研究開発支出を資産化あるいは費用化すべきことが決定されることとなる。

それゆえAAAの報告書をみる限りにおいて、研究開発支出の会計理論上正当性を有する会計処理方法とは、条件別統一法であり、その条件とは現在のところ「将来の経済的便益を流入させる可能性が高く、かつ研究開発支出の資産化が信頼性を有するか否か」というものであるということが本稿の考察から得られた成果である。したがって、これ以外の会計処理方法（資産の認識条件を含む）は会計理論上正当性を有さない。

ただし、AAAの報告書以外の理論的研究から別の結論が導出される可能性があるなどの問題が残されており、これらについては今後の研究課題としたい。

注

- 1) 会計士による会計原則形成は、一貫した理論的根拠に基づかず、クライアントとの取引実務のなかで「ぎりぎり承認されうる会計処理」の範囲が問題とされる実際の状況に基づいていたが、AAAは理論的根拠に基づき会計原則を導出・確立することに意義を見出していた（中島 [1979], 6頁）。
- 2) IAS第38号（IASB [1998], par.45）では、次の6事項全てを満たすことを基準としている。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開発を完成させて使用・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（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・他の面での裏づけ、⑥信頼性をもって開発過程にある支出を測定する能力。

- 3) 本稿では、「資産性」を貸借対照表に計上される「会計的資産」としての能力を示すものとする。すなわち、貸借対照表能力を示すものとする。
- 4) 例えば、クロイゲル事件がある。
- 5) 交換書簡における基本的主張・原則に関しては、Richardson（[1933], p.162-164）を参照のこと。
- 6) 歴史的原価フレームワーク下での利益測定に対する当時の著しい強調の影響を受け、資産に関する明確な定義は示されていない（Miller=Islam [1988], par. 2.34）。
- 7) Paton=Littleton [1940], p.ix.
- 8) 試案の改訂案として公表されたため、内容的に重複箇所が多い（石原 [2003], 103-104頁）。
- 9) 成田 [1993], 10頁。
- 10) 改訂版の再訂案として公表されたため、内容的に大きな変更はない（石原 [2003], 105頁）。
- 11) 利益に関する概念的アプローチ、すなわち利益の捕捉法を本稿ではこのように呼ぶ。
- 12) 収益・費用を中心とする会計観である。詳しくは、拙稿（[2004], 75頁）；FASB [1976]を参照のこと。
- 13) 引用文に厳密に従えば、原価・費用とすべきであろう。しかし、Paton=Littleton（[1940], p.25）が「原価と費用との間に区別を行おうとする傾向は好ましくない」と述べていることから、本稿では修正を行う価値がないと判断した。
- 14) 研究開発支出は貨幣項目ではないことから、貨幣項目という資産の要件は研究開発支出の資産性を判断する鍵とならない。
- 15) 成田（[1993], 14頁）によれば、用役潜在力の総額という概念を通じて再調達原価（時価）への依存の途が開かれた。
- 16) 井原 [1988], 37頁。
- 17) 資産の本質とされる用役潜在力は、収益獲得能力として理解される（前掲稿）。
- 18) 資産・負債を中心とする会計観である。詳しくは、拙稿（[2004], 76頁）；FASB [1976]を参照のこと。
- 19) 利用者に対する有用性を増すために、目的適合性の観点から再調達原価という形での時価で伝達するケースがある（AAA [1966], p.73）。
- 20) 脇浦（[1983], 48-49頁）においても、研究開発支出

- の資産計上はASOBATで展開される会計情報の諸基準を十分に満たすと指摘している。
- 21) 会計情報と意思決定および研究開発支出の将来便益の測量に関する先行研究については、西村 [2001] を参照のこと。
- 22) 例えばIASC ([1998], pars.49, 89) において、資産として認識するための基準の1つとして適用されている (Epstein=Mirza [2003], p.313)。
- 23) 基準の例は注2を参照のこと。
- 24) 研究開発支出の会計処理の代替的方法として、次のようなものがある。すなわち、即時費用化法 (charging all costs to expense)、全額資産化法 (capitalization of all costs)、選択的資産化法、特別勘定累積法 (accumulation in a special category) などがある。
- 25) 選択的資産化法には、任意資産化法 (optional capitalization)、条件別統一法、条件付統一法 (purposive uniformity) があるが、なかでも条件別統一法は条件別強制選択法 (circumstantial compulsory selection) とも呼ばれるものであり、資産化あるいは費用化の選択が資産の認識条件別に統一される方法をいう。

参 考 文 献

- American Accounting Association [1936], "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," *The Accounting Review*, Vol. 11, No.2.
- American Accounting Association [1941], "Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements," *The Accounting Review*, Vol.16, No.2.
- American Accounting Association [1948], "Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements (1948 Revision)," *The Accounting Review*, Vol.23, No.4.
- American Accounting Association [1957], "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements (1957 Revision)," *The Accounting Review*, Vol.32, No.4.
- American Accounting Association [1966], *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA.
- Barrett, M. J., W. H. Beaver, W. W. Cooper, J. A. Milburn, D. Solomons and D. P. Tweedie [1991], "American Accounting Association Committee on Accounting and Auditing Measurement, 1989-90," *Accounting Horizons*, Vol.5, No.3.
- Berle, A. A. Jr., and G.C. Means [1932], *The Modern Corporation and Private Property*, The Macmillan Company.
- Bierman, H. Jr., and R. E. Dukes [1975], "Accounting for research and development costs," *The Journal of Accountancy*, Vol.139, No.4.
- Blair, M. M. and S. M. H. Wallman [2001], *Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles*, The Brookings Institution.
- Edwards, J. D. [1960], *History of Public Accounting in the United States*, Michigan State University.
- Epstein, B. J. and A. A. Mirza [2003], *Interpretation and Application of International Accounting Standards 2003*, John Wiley & Sons, Inc.
- Financial Accounting Standards Board [1974], *Statement of Financial Accounting Standards No.2, Accounting for Research and Development Costs*, FASB.
- Financial Accounting Standards 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 Standards Board [1980], *Statement of Financial Accounting Concepts No.2, Qualitative Characteristics of Accounting Information*, FASB.
- Gellein, O. S. and M. S. Newman [1973], *Accounting Research Study No.14, Accounting for Research and Development Expenditures*, American Institute of Certified Public Accountants.
- Griliches, Z. [1980], "Returns to Research and Development Expenditures in the Private Sector," Edited by Kendrick, J. W. and B. N. Vaccara, *New Development in Productivity Measurement and Analysis*, The University of Chicago Press.
- 井原理代 [1988] 「サービス潜在力としての資産」『企業会計』第40巻第10号。
- International Accounting Standards Committee [1998], *International Accounting Standard 38, Intangible Assets*, IASC.
- International Accounting Standards Committee Staff [1998], *Basis for Conclusions: IAS 38, Intangible Assets, IAS 22 (revised 1998), Business Combinations and Summary of Changes to E60 and IAS*

- 22, IASC.
- 石原裕也 [2003] 「アメリカ会計諸原則におけるアプローチの時系列的研究」『会計』第163巻第5号。
- 角瀬保雄 [1994] 『新しい会計学 [新版]』大月書店。
- Keller, I. W. [1957], *Management Accounting for Profit Control*, McGraw-Hill Book Company, Inc.
- 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。
- 基本概念ワーキング・グループ [2004] 「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」企業会計基準委員会。
- 古賀智敏 [1999] 「研究開発費の会計」『税経セミナー』第44巻第7号。
- Mautz, R. K. [1957], “The 1957 Statement of Accounting and Reporting Standards,” *The Accounting Review*, Vol.32, No.4.
- Miller, M. C. and M. A. Islam [1988], *Accounting Theory Monograph No.7, The Definition and Recognition of Assets*, Australian Accounting Research Foundation. (太田正博・J. Locke訳 [1992] 『資産の定義と認識』中央経済社)
- Miller, P. B. W., R. J. Redding and P. R. Bahnson [1994], *The FASB: The People, The Process, and the Politics*, 3rd ed., Richard D. Irwin, Inc.
- 宮原裕一 [2004] 「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—」『経済論究』(九州大学大学院経済学会) 第118号。
- 中島省吾 [1979] 『「会社会計基準序説」研究』森山書店。
- 中村忠 [2001] 『現代会計学 [五訂版]』白桃書房。
- 成田修身 [1993] 「企業会計の理論構造」, 遠藤孝・角瀬保雄編著『現代会計・課題と展望』ミネルヴァ書房。
- 西村優子 [2001] 『研究開発戦略の会計情報』白桃書房。
- 尾崎安央 [2004] 「研究開発費等会計—繰延資産計上の是非, 無体資産の検討課題」『企業会計』第56巻第11号。
- Paton, W. A. and A. C. Littleton [1940], *American Accounting Monograph No.3, An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association.
- Richard, J. [2004] “Towards a Third Stage of the French Accounting Capitalism?”, 3rd version. (2004年12月に九州大学大学院経済学府で行われた講演用ペーパー)
- Richardson, A. P. (ed.) [1933], “Definite Proposals for Reform,” *The Journal of Accountancy*, Vol.55, No. 3.
- Salmonson, R.F., R. H. Hermanson and J. D. Edwards [1973], *A Survey of Basic Accounting*, Richard D. Irwin, Inc.
- 徳賀芳弘 [2001] 「資産負債中心観」『企業会計』第53巻第1号。
- 徳賀芳弘 [2004] 「会計基準の国際的統合と日本の対応戦略」『会計プロGRESS』第5号。
- Vatter, W. J. [1947], *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, The University of Chicago Press.
- 脇浦則行 [1983] 「AAA『基礎的会計理論報告書』の論理構造とその特徴」『会計』第123巻第5号。