

繰延資産の無形資産化への疑義に関する一考察 ——一部開発費の会計処理に関して——

宮原裕一

目次

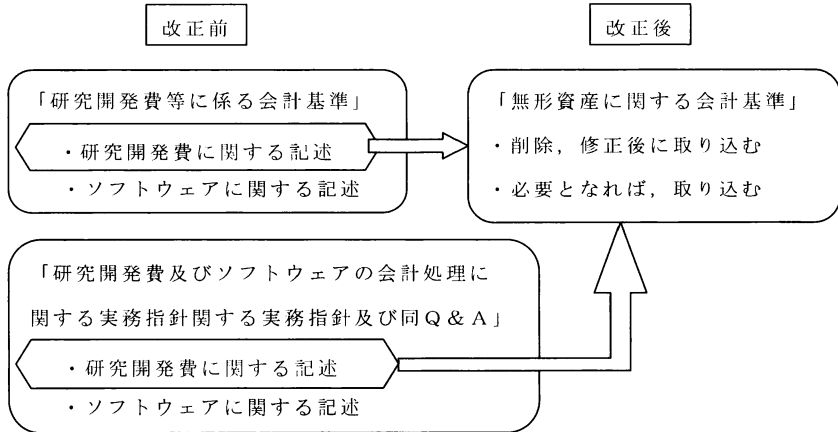
- I はじめに
- II 概念フレームワークからの検討
- III 会計基準の変遷からの検討
- IV 先行研究からの検討
- V おわりに

I はじめに

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」公表を境として、日本では繰延資産として計上可能とされた研究開発費が全額即時費用化される処理へ変更になった。しかし昨今、かつて繰延資産として計上可能とされた項目が、国際的な会計基準では無形資産等の問題として取り扱われるようになってきている（ASBJ [2009] 192項）。それゆえ、かつての繰延資産が無形資産の枠内で議論される現況にある。特に、概念フレームワーク等で定義されている資産の定義を満たす一部の社内開発費については、無形資産認識か費用認識かで議論が分かれている。

このような国際的潮流において、日本の企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan: ASBJ）でも「無形資産に関する会計基準」を整備する段階で、「研究開発費等に係る会計基準」の公表により全額即時費用化が求められた、かつて繰延資産として計上可能とされた研究開発費（試験研究費・開発費）を図表1に示すように無形資産に取り込んで基準化するか否かの

図表 1 無形資産会計基準の基準化案



出典) ASBJ [2010] をもとに作成。

検討が進められた¹⁾。

しかしながら、2012年8月以降 ASBJ での検討は国際基準との関連を除き下火になっている (ASBJ [2013] 71項)。それゆえ、かつて繰延資産として取扱われてきた研究開発費が無形資産として認識されるべきものであるか、特に資産の定義を満たす一部開発費が、繰延資産ではなく無形資産として認識されるべきものであるかを問う必要がある。

このような問題意識を有しながら、本稿は次の2点に絞り検討する。

第1に、収益費用中心観から資産の定義を厳密に定義する資産負債中心観へとパラダイムシフトした原点である「概念フレームワーク」の登場によって、それ以前に認められていた繰延資産 (研究開発費) は資産から排除されたか否かについて検討する。

第2に、「概念フレームワーク」登場によって、それ以前に認められていた繰延資産 (研究開発費) が無形資産に内包化されたか否かについて検討する。

2点の検討により、研究開発費の無形資産の枠内での議論は「概念フレームワーク」登場による産物か否かを問うことが本稿の目的である。

Ⅱ 概念フレームワークからの検討

本章では、収益費用中心観から資産の定義を厳密に定義する資産負債中心観へとパラダイムシフトした原点である「概念フレームワーク」の登場によって、それ以前に認められていた繰延資産（研究開発費）は資産から排除されたか否かについて検討する。

さて、ASBJは国際的な会計基準設定主体として米国の財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）および国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB、本稿では前身である国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee）も含めている）を念頭においている。そこで、本章はFASB・IASB・ASBJの「概念フレームワーク」（なお、ASBJの「概念フレームワーク」は討議資料の段階である）における繰延処理の位置づけを考察する。

図表2は、FASB・IASB・ASBJの「概念フレームワーク」における繰延処理の位置づけに関する見解を示したものである。見解は、資産の定義の次元と認識（測定）の次元に分けて指摘されており、本稿は前者を検討する。そこで、まず各会計基準設定主体の「資産の定義」を整理する。

図表2 「概念フレームワーク」における繰延処理の位置づけ

基準設定主体	概念フレームワークにおける繰延処理に対する見解
F A S B	資産の定義の次元では、資産計上を排除する見解は誤解
I A S B	資産の定義・認識規準を満たせば資産計上すべき
A S B J	資産の定義の次元では、資産計上は否定されない

出典) 岩田 [1997] 105頁；FASB [1985] par.177；企業会計基準委員会 [2006] 第3章注(3)に基づいて作成。

(1) FASB [1985]

「資産とは、過去の取引または事象の結果として、ある特定の実体により取

得または支配されている，発生の可能性の高い将来の経済的便益である。」（par.25，邦訳297頁）。

(2) IASB [1989b]

「資産とは，過去の事象の結果として特定の企業が支配し，かつ，将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう。」（par. 49，邦訳77頁）

(3) ASBJ [2006]

「資産とは，過去の取引または事象の結果として，報告主体が支配している経済的資源をいう。」（第3章第4項）

以上の定義を整理すれば，資産の定義は次の2点に集約される。すなわち，資産とは，①過去の取引または事象の結果として報告主体が支配し，②将来の経済的便益が流入すると期待される経済的資源をいう。

このような「概念フレームワーク」における資産の定義から，「概念フレームワーク」登場以前に認められていた繰延資産は排除されたのであろうか。図表2をみれば，繰延処理される繰延資産は少なくとも資産の定義の次元では資産計上から排除されていないことがわかる。

例えば本稿が対象とする研究開発費に限定しても，研究開発費について言及するFASBは，次に示す通り実務上の問題点は指摘するものの，資産の定義上では資産計上から排除していない。

「もしも研究開発活動……が，ある実体の将来の経済的便益の取得または増加をもたらすならば……そのような将来の経済的便益は資産としての資格を与えられる。実務上の問題は，将来の経済的便益が実際に存在するかどうかということであり，もし将来の経済的便益が実際に存在するならば，それはどの程度かが実務上問題である。」（FASB [1985] par.176，邦訳370頁）

すなわち、「概念フレームワーク」登場により繰延資産が資産から排除されたという積極的な証拠は資産の定義上から見出せない。

次に、それではなぜ「概念フレームワーク」の登場によって、それ以前に認められていた繰延資産（研究開発費）は資産から排除された（無形資産認識の対象へと転換した）状況にあるのか。これについて、「概念フレームワーク」の登場背景（目的）を考察した津守 [1990] の指摘が参考となる。

「会計観の転換（収益費用中心観から資産負債中心観に転換－引用者）は、繰延項目を無原則的に資産・負債に算入するという収益費用アプローチに対する社会的批判を受けて²⁾、そのアンチ・テーゼとして具体的にはある種の繰延資産を資産から排除するという目的をもって登場してきたものである。」（高須 [2012] による津守 [1990] 要約）

すなわち FASB は、これまで収益費用中心観のもとで無原則的に繰延資産として計上可能とされたある種の項目を、「概念フレームワーク」の登場（資産負債中心観への転換）によって資産から排除することを目的としていたことが指摘されている。それゆえ、次の指摘のように収益費用中心観から資産負債中心観への転換にともなって、繰延資産は資産としての根拠を有さなくなったという解釈もなされる。

「将来の特定の期間に影響する費用として繰り延べられた支出である繰延資産は、この収益費用中心観のもとで貸借対照表計上の根拠が与えられる。これに対して……計算犠牲的項目である繰延資産は、資産負債中心観のもとでは資産性が認められず、貸借対照表計上の根拠を有さなくなるのである。このように、繰延資産は……理論的側面においては、収益費用中心観と資産負債中心観との対比においてその認否の問題として存在してきたといえる。」（佐藤ほか [2015] 241頁）

確かに FASB は、「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」(FASB [1976] par.37) というように、「繰延処理」には否定的であるが、他方、「将来収益と費用の対応プロセス」を必ずしも否定しておらず (FASB [1976] par.37), 「繰延処理」が完全に否定された訳ではない。

すなわち、FASB は「概念フレームワーク」登場以前の繰延資産を「繰延」という理念のもとで許容していないが、前述のとおり少なくとも資産の定義上排除していないといえる。

それゆえ、「概念フレームワーク」の登場により、それ以前に認められていた繰延資産 (研究開発費) は、「繰延」という冠を付けたもとは資産計上は許容されず、資産から一見排除されたとみなされうる状況にあるといえる。

なお、資産の定義の段階の次の段階である資産の認識 (測定) 段階において繰延資産が資産計上を認められるかは検討を要するところであり、特に本稿が対象とする研究開発費は先行研究で測定の問題性が指摘されているが³⁾、これについては今後の研究課題とする。

Ⅲ 会計基準の変遷からの検討

「概念フレームワーク」登場後に研究開発費に関する会計基準が設定されたのは、FASB・IASB・ASBJ のなかではIASBのみである。そこで本章では、IASBの研究開発費に関する会計基準の変遷から、「概念フレームワーク」の登場により、それ以前に認められていた繰延資産 (研究開発費) は資産から排除されたか否か、また、「概念フレームワーク」の登場により、それ以前に認められていた繰延資産 (研究開発費) が無形資産に内包化されたか否かについて考察する。

IASBの研究開発費に関する会計基準 (公開草案を含む) の変遷を図表3にまとめている。

図表3 IASB 会計基準の動向

会計基準	会計処理	論拠
国際会計基準 E9	(前提) 研究開発費の費用化	(前提処理)
国際会計基準 9	(一部開発費) 繰延容認	将来収益の不確実性
国際会計基準 E32	(優先) 研究開発費の費用化 (一部開発費) 資産認識容認	(優先処理) 会計実務・実践の観点
「概念フレームワーク」の登場		
国際会計基準 E32 「趣旨書」	研究費・大半の開発費の費用化 (一部開発費) 資産認識	将来の経済的便益の 流入可能性
国際会計基準 E37		
国際会計基準 9rev.		
国際会計基準 E50	研究費・大半の開発費の費用化 (一部開発費) 無形資産認識	
国際会計基準 E60		
国際会計基準 38		
国際会計基準 38rev.		

出典) 拙稿 [2009] 181頁に基づき一部修正

(1) 国際会計基準 (International Accounting Standard: IAS) 第9号

一部開発費の繰延資産化が容認された (IASC [1978] par.17)。

(2) IAS 公開草案第32号 (IAS E32)

優先的処理ではすべての研究開発費を当期の費用とし、代替的処理では一部開発費の資産化が提案された (IASC [1989a] pars.46-47)。当該提案では、一部開発費を「繰り延べる」という記述が削除されている。

(3) IAS E32 「趣意書」・IAS 第9号改正版

IAS E32 「趣旨書」では「概念フレームワーク」に依拠する旨を明示した⁴⁾。IAS E32 「趣旨書」はIAS E37を経てIAS 第9号改正版へと至り、一部開発費の資産化を規定処理・標準処理とした (IASC [1990] Appendix 2)。

当該基準は IAS E32に引き続き資産分類（繰延資産・無形資産など）を示していない。

(4) IAS 第38号

IAS E50において、一部開発費は特殊タイプ (particular type)⁵⁾の無形資産である (IASC [1995] par.4) ことが提案されている。

この提案に基づき、IAS 第38号では一部開発費を無形資産として認識することを規定した⁶⁾(IASC [1998] par.45)。

当該基準は、一部開発費の資産認識が強制認識へと変化し、資産認識の分類が無形資産へと変化している。

(5) 小括

第1に、「概念フレームワーク」の登場によって、それ以前に認められていた繰延資産（研究開発費）は資産から排除されたか否かについてであるが、「概念フレームワーク」に依拠する前の公開草案である IAS E32において既に「繰延」という文言が削除されたことから、「概念フレームワーク」の登場が繰延資産の資産からの排除に繋がったという積極的な証拠は見出せない。

第2に、「概念フレームワーク」登場により、それ以前に認められていた繰延資産（研究開発費）が無形資産に内包化されたか否かについてであるが、一部開発費が無形資産の範疇に至ったのは少なくとも IAS E50以降であることから、「概念フレームワーク」の登場により繰延資産が無形資産に内包化されたという積極的な証拠は見出せない。

IV 先行研究からの検討

本章では、「概念フレームワーク」登場以前において、繰延資産と無形資産との間にそもそも性質的相違が存在したのかについて検討することで、「概念フレームワーク」登場により、それ以前に認められていた繰延資産（研究開発費）が無形資産に内包化されたか否かについて示唆を得るものとする。

(1) 諸外国における取扱い

諸外国では、繰延資産と無形資産を次のように取扱っている。

「繰延資産はわがくにの基準によると無形固定資産と区別されているが、米国や英国ではしばしばインタンジブルズ (intangibles) として総括される。」(木村 [1959] 51頁)

「米国では繰延資産 (繰延費用) たる『創業費』や『試験研究費』・『開発費』等をふくめて『無形資産』と称することが多いようである。昭和17年に制定された企画院の『財務諸表準則』では、試験研究費や開発費のような『繰延資産』(deferred assets) を、無形固定資産の範疇にふくめたのであるが、米国の諸文献及び実務で全く同様の取扱いが現にみうけられる」(久野 [1969] 79,200頁)

このように、「概念フレームワーク」登場以前において、繰延資産は無形資産 (インタンジブルズ) の一部として、既に内包化されていたことが指摘されている。なお、本稿の対象である研究開発費については、「概念フレームワーク」登場後も有形財産 (tangibles) と対極の関係にあるインタンジブルズ⁷⁾と関連させる形で、無形資産の枠内に留まり議論されている (例えば、Blair=Wallman [2001]; Lev [2001])。

それゆえ、以下では「概念フレームワーク」登場以前において、日本国内の先行研究において繰延資産と無形資産との間にもそもそも性質の相違が存在していたのかについて考察する。なお、「概念フレームワーク」登場後に ASBJ は次のように繰延資産と無形資産の同質性を論じている。

「無形資産の本質は、物理的な実体を伴わない資産と考えられ、資産の本質は、将来のキャッシュ・フローの源泉たる経済的資源をもたらすものであると考えられるが、物理的な実体を伴わない繰延資産の性格である、将

来にわたって発現する効果の内容も、これと同様に考えられる。」（ASBJ [2009] 186項）

（2）日本国内の同質論

本節では、「概念フレームワーク」登場以前において、繰延資産と無形資産を同質ないし近似した性質をもつものとして指摘する6つの見解を取り上げる。なお、この見解をまとめたものが図表4である。

図表4 繰延資産と無形資産の同質論

参考文献	同質性の論拠
土岐 [1961]	ともに資産性がない
根箭 [1961]	ともに用役可能性的費用性をもつ
久野 [1969]	ともに長期的原価（費用）要素をもつ
藤田 [1974]	ともに収益との対応関係がより間接的・包括的である
山上 [1977]	ともに長期にわたって期間的配分される
照屋・林 [2000]	ともに物理的実体がなく、支出の効果が複数の期間にわたり、将来の経済的便益が期待され、その便益の発現が不確実であり、残存価額がなく、償却も均等額・直接法による

出典) 図表中の参考文献による

①土岐 [1961]

「繰延費用（資産）と無形資産はその発生の経験、法律的の取扱いについては若干の相違はあるが、両者の会計学的性質においては共に原則としては資産性はなく、適当なときに減価償却を行うことを必要とする。」（29頁）

②根箭 [1961]

「繰延資産と無形固定資産との関係に言及しよう。まず、両者の同質性・共通性については、もはや多言をついやす必要はない。ともに非貨幣的資産として、原則的には用役可能性的費用性をもつて本質とする、無形にして触知不能

の資産である。つぎに、両者の異質性・差別性については、なによりも用役可能性の度合をあげることができよう。無形固定資産は、暖簾（営業権）をのぞき、一般に法律上の特権として、客観的に保証されているだけ、その用役可能性の度合は強く、確実である、とされねばならない。それ独自に売買の対象となりうるもの（＝無形固定資産）となりえないもの（＝繰延資産）との差のごときは、単にその派生物にすぎず、会計学的な把握の仕方ではない。ともかくも、無形固定資産と繰延資産との差は、所詮質的なものとすることはできず、量的なものにすぎない。試験研究費（＝繰延資産）が特許権を取得することによつて簡単に無形固定資産に転化する、などはその手近な一証左であろう。両者は、かくして、むしろその緊密な同質性・共通性をこそ、強調すべき関係にある、と考える。」(44頁)

③久野 [1969]

「無形固定資産と繰延資産とは……共に長期的原価（費用）要素たる点に共通した側面を有する」(200頁)

④藤田 [1974]

「一般に費用性資産と考えられている資産を、この経営活動の区分に対応させて分類すれば、(a) 直接的な生産活動と関係のある棚卸資産及び有形固定資産のグループと (b) 間接的な準備活動と関係のある無形固定資産及び繰延資産のグループに分けられる。かつて、設立費、試験研究費、及び開発費など繰延資産の一部が無形固定資産として取扱われたことがあるが（例えば、昭和16年の企画院「製造工業財務諸表準則草案」－本文注）、この分類に従えば、無形固定資産と繰延資産は、ともに企業の準備的活動に関係があるという点で、即ち収益との対応関係がより間接的・包括的であるという点で、同質性をもつものである。このことは、損益計算的観点からは、繰延資産は、収益とのかかわり方において、棚卸資産や有形固定資産と区別されるが、無形固定資産とは区別されないということを意味する。」(246-247頁)

⑤山上 [1977]

「繰延資産と無形固定資産とは、ともに長期にわたって期間的配分される点

においては共通している」(6頁)

⑥照屋・林 [2000]

本質的同一性から繰延資産を無形資産と考えており、その主たる理由として次のとおり6点あげている。

「①物理的実体がない、②支出の効果が複数の期間にわたっている、③将来の経済的便益が期待される、④その便益の発現が不確実である、⑤残存価額がない、⑥償却も有形資産と違って均等額・直接法による」(123頁)

⑦小括

繰延資産と無形資産は、上記①・②・③・⑤・⑥より共に長期的原価(費用)要素をもつこと、④・⑥より共に収益との対応関係がより間接的・包括的であることが指摘されている。

(3) 日本国内の異質論

本節では、「概念フレームワーク」登場以前において、繰延資産と無形資産を異質なものとして指摘する7つの見解を取り上げる。なお、この見解をまとめたものが図表5である。

①阪本 [1959]

「無形固定資産は、繰延資産と異なり、すでに発生した費用ではなく、その価値は相当長期にわたって持続する性質をもつ資産である。これをそのまま他人に譲渡することができ、かつこれを処分することによつてある程度の対価をうけ得るものである。これらの無形固定資産の多くは、権利関係を示すものであつて、……繰延資産は、このような処分価値を原則として持たないものであり、且つ権利関係を意味するものでなければ社会的関係でもない、この点無形固定資産とは異なる性質をもつものである。」(58頁)

②木村 [1961]

「繰延資産が無形固定資産とことなる点、というよりは無形固定資産をふくむ大多数の資産項目とことなる点は、後者がそれぞれ個々の財産項目として他

図表5 繰延資産と無形資産の異質論

参考文献	無形資産と比較した繰延資産の異質論拠
阪本 [1959]	繰延資産は原則として処分価値をもたず、権利関係を意味するものでもない
木村 [1961]	繰延資産は基本的に経済的価値として、譲渡し、譲渡をうける対象ではない
江村 [1962]	繰延資産は換金能力という観点から考えられる財産性を全く持っていない
番場 [1968]	繰延資産は生産販売活動において繰返し使用される物件・権利というものではない
久野 [1969]	繰延資産は経過的・擬制的な資産に過ぎない
藤田 [1974]	繰延資産は権利としての換金化価値をもたない
山上 [1977]	繰延資産は擬制的な資産であるに過ぎず、他に譲渡することがない

出典) 図表中の参考文献による

人に譲渡されうるのであり、そのような意味でそれぞれ常識的にも財産であるのに対して、前者はそのようなものではないことにある⁸⁾。」(31頁)

③江村 [1962]

「繰延資産・有形固定資産・無形資産……は、すべて、将来の損益計算の『費用』として計上されるべき金額にほかならない……しかし繰延資産の特殊性は、それが純然たる費用配分の原則のみの所産であることに求められよう。固定資産は、費用配分の原則とは関係のない『財産性』を、それ自体有しているのに対し、繰延資産は『換金能力という観点から考えられる財産性』を、まったく持っていないのである。」(158頁)

④番場 [1968]

「無形固定資産と繰延資産の違いですが、固定資産というのは生産販売活動において繰返し使用されるところの物件あるいは権利ですね。こういうもの

が有形、無形の固定資産です。繰延資産は繰返し使用されるというものではない。……試験研究費ですが試験研究費は、将来、無形固定資産を生むこともある。支出の結果が無形固定資産に転嫁するという可能性はもちろんあるのですが、試験研究費は未だ無形固定資産になつていない支出額です。試験研究費が生産販売活動のために繰返し使用されるということはない。無形固定資産は繰返し使用される。この点で繰延資産と無形固定資産は異なる。」(160頁)

⑤久野 [1969]

「無形固定資産が原則的に、将来にわたる独占的超過収益の母体としての収益ないし用役を意味するのに対して、繰延資産は、本来的には、支出済でありかつ給付受領済の『損費』としての性格 (a 'loss' nature) をもちながらも、期間独立損益計算における費用負担の平準化の必要ないし政策から、人為的に当期費用分から除外され、資産として繰延経理されたものであり、政策的かつ期間独立損益計算的に思惟された経過的・擬制的 (fictitious) な資産である。」(200頁)

⑥藤田 [1974]

「財産の目録的貸借対照表が資産認識の条件としている「権利」としての換金化価値を基準とすれば、繰延資産を営業権 (のれん) を除く無形固定資産から区別することができよう。」(247頁)

⑦山上 [1977]

「無形固定資産が超過利益を企業にもたらす母体として真実の財産価値を認められているのにたいして、繰延資産は期間損益を平準化する意図にたつて、人為的、政策的に次期以降に繰り延べられた擬制的な資産であるにすぎないという違いがある。したがって、無形固定資産は他に譲渡することもありうるが、繰延資産にはそのようなことがなく」(6頁)

⑧小括

繰延資産が無形資産と異なる点として、上記①～⑦より (生産活動に繰返し使用される) 権利としての換金化価値をもたない (擬制的資産に過ぎない) ゆえに譲渡とならないことが指摘されている。

(4) 考察

第2節および第3節では、「概念フレームワーク」登場以前において繰延資産と無形資産を同質ないし近似した性質と指摘する先行研究、および繰延資産と無形資産の異質性を指摘する先行研究を考察してきた。この考察結果をまとめたものが図表6である。

図表6 繰延資産と無形資産の同質論と異質論

見解	論 拠
同質論	①ともに長期的原価（費用）要素をもつ ②ともに収益との対応関係がより間接的・包括的である
異質論	繰延資産は、生産活動に繰返し使用される権利としての換金化価値をもたない擬制的資産に過ぎないゆえに、譲渡とならない

出典) 図表4・5に基づき筆者作成

図表6による限り、「概念フレームワーク」登場以前における日本国内の先行研究においては、繰延資産と無形資産との間に同質性を認める見解と異質性を認める見解が混在しており、諸外国のような同質性を認める見解一辺倒でなく異質性を強調する見解が存在したことが明らかとなった。

それゆえ、「概念フレームワーク」登場以前に認められていた繰延資産（研究開発費）が無形資産に内包化された理由は、少なくとも日本では登場以前から両者の同質性ゆえの内包化に下地があったのではなく、諸外国の潮流など他の要因があったということになる。この要因分析については、今後の研究課題とする。

V おわりに

本稿は、かつて繰延資産として取扱われてきた研究開発費が無形資産として認識されるべきものであるか、特に資産の定義を満たす一部開発費が、繰延資

産ではなく無形資産として認識されるべきものであるかを問うことを問題意識として捉え、研究開発費の無形資産の枠内での議論は「概念フレームワーク」登場による産物か否かを問うことに絞って考察してきた。そして考察から得られた結論は、次のとおりである。

(1) 第1の検討

「概念フレームワーク」の登場により、それ以前に認められていた繰延資産（研究開発費）は資産から排除されたか否かについての検討

①概念フレームワークからの検討

「概念フレームワーク」の登場により、それ以前に認められていた繰延資産が資産から排除されたという積極的な証拠は資産の定義上から見出せなかったが、「概念フレームワーク」の登場背景などから「繰延」という冠を付けたもとは資産計上は許容されず、繰延資産は資産の範疇から一見排除されたとみなされうる状況にあることが明らかとなった。

②会計基準の変遷からの検討

「概念フレームワーク」に依拠する以前に「繰延」という文言が会計基準の作成過程から排除されたことから、「概念フレームワーク」の登場が繰延資産の資産の範疇からの排除に繋がったという積極的な証拠は見出せなかった。

③小括

上記①・②の検討結果から、「概念フレームワーク」の登場により、それ以前に認められていた繰延資産が資産の範疇から排除されたという積極的な証拠は見出せなかった。それゆえ、当該繰延資産が資産の範疇から排除されたとみなされる現状は、直接的には「概念フレームワーク」の登場とは関連性がないといえる。

(2) 第2の検討

「概念フレームワーク」の登場により、それ以前に認められていた繰延資産（研究開発費）が無形資産に内包化されたか否かについての検討

①会計基準の変遷からの検討

一部開発費が無形資産の範疇に至ったのは「概念フレームワーク」登場から

しばらく経過してからであることから、「概念フレームワーク」の登場が繰延資産の無形資産への内包化に繋がったという積極的な証拠は見出せなかった。

②先行研究からの検討

「概念フレームワーク」登場以前における日本国内の先行研究においては、諸外国のような同質性を認める見解一辺倒でなく異質性を強調する見解が存在しており、「概念フレームワーク」の登場が繰延資産の無形資産への内包化に繋がる下地はなかった。

③小括

上記①・②の検討結果から、「概念フレームワーク」の登場により、それ以前に認められていた繰延資産が無形資産に内包化されたという積極的な証拠は見出せなかった。それゆえ、当該繰延資産が無形資産に内包化されたとみなされる現状は、直接的には「概念フレームワーク」の登場とは関連性がないといえる。

(3) 検討からの総括

以上の第1・第2の検討から、研究開発費の無形資産の枠内での議論は「概念フレームワーク」登場による産物とはいえないことを明示した。このように本稿における研究課題は一部において解決されたが、本稿において示してきたように今後の研究課題は依然として残されたままである。

なお、寫村 [1963] が「繰延勘定のうち資産性ある項目はむしろ無形固定資産区分にふくめて、この無形資産区分を法的権利の存在をしめす項目と特定の経済的事実関係の存在をしめす項目に細分し、資産性のない項目を繰延経理項目として別個に表示するのが理論的である。」(162頁)と指摘するように、繰延資産と無形資産の共存関係の理論的想定や、繰延資産と前払費用の同質性・近似性に関する議論などについても考察を深化させる必要があり、今後の研究において取り組むこととしたい。

注

- 1) 「今後、無形資産に関する会計基準を整備し、無形資産の定義を明確化していく

場合には、これまで繰延資産とされてきたものと、無形資産等との関係を改めて整理する必要がある。」(ASBJ [2009] 188項)

- 2) 津守 [1990] では社会的批判の1つとして指摘しており、繰延項目に対する広汎な余地の付与として表現している。
- 3) 細田 [1964] (38頁)は、「繰延資産は開発費にしても……試験研究費等いずれも、支出の及ぶ効果、その他を基準として測定したうえ、その償却期間を決定することは技術的にみて殆んど不可能といつても決して過言ではないのである。費用の正確なる期間配分を説く現代の会計学においてもこれらの繰延資産について、その効果の及ぶ期間とか、又は収益の計上される期間の測定方法は全く研究されていない。むしろ、これらの測定技術はとうてい見出しえないものとしてすっかりあきらめきつている観さえ見られるのである。」と指摘し、藤田 [1974] (244-245頁)は、「貸借対照表の作成が、新しい時価論を基軸として、提唱されるようになった……こうした貸借対照表においては、繰延資産の計上が否定されることはないが、棚卸資産や固定資産とちがって貨幣価値の変動を受けないために、費用性資産でありながら、測定上それらと別個の扱いを受けることになる。」と指摘し、徳賀 [2008] (28頁)は「研究開発投資の価値を具体的に識別しようとするれば、一般的設備投資やマーケティング活動の成果と研究開発投資の成果の識別等、極めて困難な測定対象の識別問題に直面する」と指摘する。
- 4) IAS E32に対して、オーストラリア・加・英・シンガポール・南米・米 (AICPA・産業界の一部)は、費用化という世界的実務の重視はIAS E32の合意獲得に資するが、概念フレームワークに矛盾するためIASが理論的首尾一貫性を持たないこととなり、長期的には信頼を損ねると主張し、概念フレームワークの資産認識規準を満たす開発支出は当然に資産計上すべきと批判し、他方、日・独・スウェーデン・イスラエル・米 (産業界の一部)はIAS E32に賛成した(徳永 [1990] 47頁；徳永 [1991] 27頁)。なお、IAS E32「趣旨書」は前者の意見を採用した。
- 5) 自己創設という点が特殊性を有している。
- 6) 「研究開発活動から生じた識別可能資産は、それらの活動の成果が知識であるがゆえに無形資産であると考えている。したがって……研究開発活動に関する支出を、その他の何らかの内部創出の無形資産を生み出すための活動に関する支出と同じように処理することを支持する。」(IASC Staff [1998], 邦訳, par.16)
- 7) ここでは、知的財産 (Intellectual Property) を指す。具体的には、ブランド・研究開発・人的資源などを含む概念である。
- 8) 「しかし、繰延資産も、経済的価値として、まったく譲渡し、譲渡をうける対象となりえないのではない。ただ、その条件というか、状況というか、かざられたばあいにおいてのみそれが可能である。そのばあいというのは、繰延資産が

個々の対象としてではなく、営業そのものの譲渡に抱括されて譲渡されるばあいである。このばあいの考えかたないし扱いかたとしては、諸繰延資産は一括されて、『営業権』となると見なければならない。」(木村 [1961] 31頁)。

参考文献

〔和文〕

- 岩田宜子 [1997] 「国際会計基準公開草案第60号『無形資産』の概要について」『JICPAジャーナル』第508号。
- 江村稔 [1962] 「繰延資産にかんする意見書について」『企業会計』第14巻第11号, 156-160頁。
- 企業会計基準委員会 [2006] 「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。
- 企業会計基準委員会 [2009] 「無形資産に関する論点の整理」企業会計基準委員会。
- 企業会計基準委員会 [2010] 「第197回企業会計基準委員会審議事項(5) - 2『無形資産に関する会計基準の開発に当たっての基準等の構成イメージ(案)』」財務会計基準機構。
- 企業会計基準委員会 [2013] 「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」企業会計基準委員会。
- 木村重義 [1959] 「繰延資産の特質」『産業経理』第19巻第4号, 50-54頁。
- 木村重義 [1961] 「特集・無形資産と繰延資産 - 2. 資産一般における繰延資産の位置」『企業会計』第13巻第11号, 30-36頁。
- 阪本安一 [1959] 「繰延資産の性格」『産業経理』第19巻第4号, 55-59頁。
- 佐藤信彦・川崎照行・齋藤真哉・柴健次・高須教夫・松本敏史 [2015] 『スタンダードテキスト財務会計論Ⅰ<基本論点編>第9版, 中央経済社。
- 寫村剛雄 [1963] 「資産の本質規定における会計の見地と財務政策的見地 - 繰延資産を中心に -」『経営論集』(明治大学) 第11巻第1号, 133-162頁。
- 高須教夫 [2012] 「意思決定有用性アプローチの確立と概念フレームワークの形成」(第10章) 千葉準一・中野常男責任編集『会計と会計学の歴史』(体系現代会計学 [第8巻]) 中央経済社。
- 津守常弘 [1990] 「米国における利益概念の変化とその問題性」『立命館経営学』第28巻第6号, 23-60頁。
- 照屋行雄・林桂賢 [2000] 「無形資産の貸借対照表能力」『国際経営フォーラム』(神奈川大学) 12号。
- 土岐政蔵 [1961] 「特集・無形資産と繰延資産 - 1. 繰延資産と無形資産」『企業会計』

【論文】繰延資産の無形資産化への疑義に関する一考察（宮原）

第13巻第11号, 26-29頁。

徳賀芳弘 [2008]「研究開発投資の公正価値評価－測定値の硬さの低さと測定対象の識別の難しさ－」『会計』第173巻第4号, 21-33頁。

徳永忠昭 [1990]「E32『趣旨書』の確定経緯と主要決定事項」『経理情報』第600号。

徳永忠昭 [1991]「IAS 公開草案E37『研究開発費』, E38『棚卸資産』, E39『借入費用の資産化』の公表について」『経理情報』第637号。

根箭重男 [1961]「特集・無形資産と繰延資産－3. 繰延資産と無形固定資産－資産一般の性格規定を通じて－」『企業会計』第13巻第11号, 37-44頁。

番場嘉一郎 [1968]「繰延資産の資産性とその償却理論（財務諸表改善のための総合検討／5）」『企業会計』第20巻第5号, 154-167頁。

久野秀男 [1969]『無形資産会計序説』同文館出版。

久野秀男 [1971]『現代資産会計論 第5版』中央経済社。

藤田幸男 [1974]「繰延資産」（第4章第4節）吉永栄助・飯野利夫監修『会社の計算上巻』商事法務研究会, 242-251頁。

細田末吉 [1964]「繰延資産の会計学的性格－繰延資産に対する『企業会計原則』の立場を再吟味する」『企業会計』第16巻第6号, 32-41頁。

宮原裕一 [2005]「資産性を有する開発支出の収斂化に関する一考察」『九州経済学会年報』第43集, 189-195頁。

宮原裕一 [2009]『研究開発費会計に関する研究－資産概念の変遷と研究開発投資の特性－』九州大学大学院経済学府学位論文。

山上一夫 [1977]『無形固定資産』（勘定科目別新会計実務大系36）中央経済社。

【欧文】

Blair, M. M. and S. M. H. Wallman [2001], *Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles*, The Brookings Institution. (広瀬義州他訳 [2002]『ブランド価値評価入門：見えざる富の創造』中央経済社)

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 [1985], *Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements: a replacement of FASB Concepts Statement No.3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No.2)*, FASB. (広瀬義州訳 [2002]「財務会計諸概念に関するステートメント第6号－財務諸表の構成要素」, 平松一夫・広瀬義州訳 [2002]『FASB 財務会計の諸概念＜増補版＞』中央経済社)

- International Accounting Standards Board [2004], *International Accounting Standard No.38, rev., Intangible Assets*, International Accounting Standards Committee Foundation.
- International Accounting Standards Committee [1977], *International Accounting Standard E9, Accounting for Research and Development Costs*, IASC.
- International Accounting Standards Committee [1978], *International Accounting Standard No.9, Accounting for Research and Development Activities*, IASC.
- International Accounting Standards Committee [1989a], *International Accounting Standard E32, Comparability of Financial Statements*, IASC.
- International Accounting Standards Committee [1989b], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC. (間島進吾・広瀬義州編 [1999] 『コンメンタール国際会計基準 I』 税務経理協会)
- International Accounting Standards Committee [1990], *Statement of Intent: Comparability of Financial Statements*, IASC.
- International Accounting Standards Committee [1991], *International Accounting Standard E37, Research and Development Activities*, IASC.
- International Accounting Standards Committee [1993], *International Accounting Standard No.9, rev., Accounting for Research and Development Activities*, IASC.
- International Accounting Standards Committee [1995], *International Accounting Standard E50, Intangible Assets*, IASC.
- International Accounting Standards Committee [1997], *International Accounting Standard E60, Intangible Assets*, IASC.
- International Accounting Standards Committee [1998], *International Accounting Standard No.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. (日本公認会計士協会国際委員会訳 [2001] 『国際会計基準審議会国際会計基準書2001』 同文館)
- Lev, B. [2001], *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, Brookings Institution Press. (広瀬義州・桜井久勝監訳 [2002] 『ブランドの経営と会計』 東洋経済新報社)