

繰延資産の任意性根拠に関する一考察 —開発費の資産任意計上の会計論拠探究—

宮原裕一

目次
I はじめに
II 法的観点からの先行研究
III 会計規定からの先行研究
IV 先行研究の整理
V 会計理論的根拠
VI おわりに

I はじめに

日本の企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan: ASBJ）は、2013年6月28日に「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」を公表し、無形資産全般を対象とした会計基準の作成を進めたが、現在、企業会計原則、財務諸表等規則、および個別に定められた企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」、 「研究開発費等に係る会計基準」等のみである。

無形資産全般を対象とした会計基準作成上の課題として、ASBJ [2009] は「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。」(188項)と指摘するように、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整理が無形資産全般を対象とした会計基準作成には必要となることを指摘する。両者の関係整理において整理すべき項目の1つに、資産計上の任意性（強制性）がある。

例えば、これまで繰延資産とされてきた開発費については資産計上が任意であったが、ASBJにおいて検討された開発費の無形資産計上方法は強制である¹⁾。このように、これまで繰延資産とされてきた開発費の資産計上が任意であったことの会計論拠を探究することが繰延資産と無形資産等との関係整理を促し、無形資産全般を対象とした会計基準作成につながるといえる。

そこで本稿は、繰延資産（開発費）の資産計上における任意性根拠、すなわち資産計上が「任意」であった理由について問うことを目的とする。

II 法的観点からの先行研究

法的立場としては、「商法は繰延資産の計上について任意的な立場をとり、税法でさえも商法が認めている繰延費用については概ねこれを資産に計上するか否か（発生時の費用とする）は企業の任意に委ねている」（細田 [1964] 33頁）という指摘がある通り、繰延資産（開発費）の資産計上において「任意」とする見解が採用されていることがわかる。

また、「商法学においては、繰延資産とするか否かは全くの会社の裁量であって、その計上はあくまでも『任意』であると解する学説（任意説）が多数説である。したがって、この多数説に従えば、試験研究費・開発費を繰延資産に計上しないで全額を発生時費用処理することも商法上は有効であると解される。」（尾崎 [2004] 37頁）という指摘がある通り、法的観点からは繰延資産（開発費）の資産計上は「任意」とする見解が多数説である。

それでは、多数説である繰延資産（開発費）の任意資産計上の理由に関して、先行研究でどのように指摘されているか考察する。

1. 妥協産物説

阪本 [1971] では、「商法は、繰延資産を貸借対照表上に資産として計上するか否かについては、これを企業の自主的判断に任せることにしているのである。このことは、商法が繰延資産をもって、もともと資産性のないもの、すな

わち擬制資産であると考えていることに基因するものである。商法計算書規則では、今日なお、このように財産法的計算体系が、実質的に保持されているのである。それ故に、損益法的計算体系の下に生まれる繰延資産は、何らかの擬制をもってこれを承認しなければ、これを貸借対照表上に当然に計上されるべきものとする事ができないのである。」(9頁)と指摘する。

すなわち、財産法的計算体系が実質的に保持されていた商法において、損益法的計算体系のもとに生まれる繰延資産を当然に資産計上するべきものとする事ができないことを指摘する。

実際的には、1962年商法改正以前に財産法的計算体系から損益法的計算体系へ変更する道筋を開き(1960年の商法改正要綱第1次試案の理由書七)²⁾財産法の立場からでは開発費の資産計上は説明できないことを損益法との妥協によって承認されうものとした(河合[1978]69-83頁)ことで、漸く商法は繰延資産(開発費)の資産計上を認めている。

このように、財産法的見地からみる繰延資産の資産性欠如による資産計上の消極性と、損益法的計算の強調³⁾による資産計上の積極性の両者の妥協の産物として、繰延資産(開発費)の資産計上が「任意」となったと推察される。

2. 過度の保守主義回避説

商法は、債権者保護の観点から資産には回収可能性を求めている。それゆえ、「商法では、繰延資産とするものは資産性あるものに準ずるものであってかぎられた費用でなければならぬとする、保守的な考え方が根底にある。そして、繰延資産に計上しなければならないというのではなく、計上することができることとし」(山田[1962]100頁)という指摘のように、商法は保守主義思考が基底にある。

しかし保守主義思考が基底にあるなら、なぜ商法は繰延資産を非計上とすることを原則としないのかという疑問が残る。これについて、「商法上、繰延資産を貸借対照表に計上することはすべて任意的であって強制されるものではない。現行商法は、存在する繰延資産が計上されないばあいにはそのかぎりで一

種の秘密準備金を認めていることになるが、これは繰延資産の資産性認識の困難と債権者保護とを勘案した結果であると考えられる。上に述べたように、保守主義は繰延資産の設定については慎重でこれをなるべく費用計上へと判断づけようとする。しかし、存在する繰延資産を計上しないことは明らかに好ましくないのであって、保守主義の支配領域は繰延資産の非計上にものみ限定されるわけではない。」(古谷 [1975] 158-159頁) と指摘されるように、繰延資産非計上は過度な保守主義 (超保守主義) とみなされうるため、商法上では繰延資産非計上を原則としていないといえる。

このように、法的観点から繰延資産 (開発費) の資産計上が「任意」であった理由は、繰延資産の資産性が存在すると期待されるものも含めて資産非計上とする過度の保守主義を回避するためといえる。

Ⅲ 会計規定からの先行研究

開発費の会計処理に関して、繰延資産認識を認めた「企業会計原則」以前⁴⁾の1942年に企画院より公表された「財務諸表準則」では、開発費のように長期にわたる繰延勘定の性格を有するものは、その性質が固定資産に類するので、無形固定資産計上が認められていた (太田 [1951] 276頁)。

その後、1949年に公表された「企業会計原則」では開発費を繰延資産として認め、これを受けた形で同年に公表された「財務諸表準則」も同様の規定改正を行い、さらに1950年に制定された「財務諸表規則」は「企業会計原則」の考え方を受け継ぎ「財務諸表準則」の定義を利用した (植野 [1982b] 8-9頁)。こうして、開発費の無形固定資産認識は排され⁵⁾、繰延資産認識を認める規定が設置された。

このように、会計規定において繰延資産 (開発費) の資産計上が認められたが、資産計上が強制であるか任意であるかについては「会計原則は一体、繰延資産を計上すべきであるとの考え方に立っているのか、それともよとの考え方に立っているのか。そのへんがどうも不明確なんですね。……連続意見

書の五を読みますと、計上すべきだとしているように読みとれ、原則をみると、計上することができるとしているようです。」(中瀬 [1968] 164-165頁) という指摘があるように、資産計上の任意性(強制性)が会計規定上は明らかでない⁶⁾。そこで、「企業会計原則」を中心に先行研究を考察する。

1. 強制資産計上説

繰延資産(開発費)の計上にあたり、「企業会計原則」は強制的に資産計上すべきという規定であると解釈する先行研究は多数存在している。その多くが、開発支出が将来の収益(利益)に結びつくことが明確であれば⁷⁾、適正な期間損益計算(期間利益の非歪曲)という損益法的計算体系を理由に「企業会計原則」は強制的資産計上を求めていると考えている。

例えば、戸田 [1970] では「企業会計原則は貸借対照表原則では繰延処理を当然のこととして規定するような表現を採っているが、注解の注一五では『これらの費用は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる』と説明し、この計上が企業の意思に基づくものであるかのような印象を与える表現を採用している……注解における表現は事実の客観的可能性そのものを指摘するものとして受取り、選択の可能性を意味するものでないと思えるのが、企業会計原則制定の主旨からいって妥当とすべきである。』⁸⁾(300頁)と指摘するように、「企業会計原則」は強制的に資産計上すべきという規定であると解釈している。

ただし、「企業会計原則」は強制的に資産計上すべきという規定であるという解釈には限界があるという指摘も多い。

例えば、稲垣 [1985] では「企業会計原則の『繰延べることができる』という表現は、企業の任意にまかせているのではなく、重要性の原則を併せ適用し、金額的に非重要な特定の支出項目には、これを繰延資産としないことを認容していると私は解している。」(27頁)と指摘するように「企業会計原則」は原則強制的に資産計上すべきという規定であると解釈しているが、「ただ金額的なメルクマールがないため、実務的には財務諸表規則がすべてこれらを繰延資産

とさせ、実務上に混乱を生じさせないように配慮しているのであろうと考えている。」(27頁)と指摘するように重要性の原則を適用するか否かを判断する金額的僅少さを示すメルクマールが存在しないため、上記解釈は実務上混乱を生じさせる限界があることを示している。

また中瀬 [1968] では、「企業会計原則」について「繰延資産は期間計算を正確にするために、必ず計上しなければならないものだ。そう考えたいですね。」(164頁)と指摘するように「企業会計原則」は強制的に資産計上すべきという規定であると解釈したいとしているが、「内容が実務的に必ずしもマッチしないためにすっきりしないんだと思うのです。先生がおっしゃったような内容のもの(何か将来利益をもたらすための基礎的な支出-引用者注)ばかりが実務上計上されているのならば問題ないわけですが、どうも損失の繰延的なものが入り込む余地がある。それを明確に区分できないところに悩みがあるのではないかと思います。」(164頁)と指摘するように何か将来利益をもたらすための基礎的な支出と損失の繰延的なものを実務上明確に区分できないため、上記解釈は実務上の限界があることを示している。

さらに浅地 [1968] では、「企業会計原則」について「会計的に純粋な理論を通すとすれば明らかに将来の収益なり、利益に結び付くことが明確なものであるならば、むしろ繰延べるべきだというべきで、会計理論としては当然そうになっていなければならないのではないかと知っているわけです。それを繰り延べることができるなんていうものですからおかしくなってしまうのですね。」(164頁)と指摘するように「企業会計原則」は会計的な純粹理論からいえば明らかに将来の収益なり、利益に結び付くことが明確なものであるならば強制的に資産計上すべきという規定であると解釈しているが、「おそらくそれは、開発費とか、試験研究費の段階ではまだ未決算的なものがあるということで、一応繰延べることができるという考えになったのかもしれませんが、もう一つの考えは、はたして将来の収益と結びつくかどうかあいまいなものが中にかなり入っているということの含みから、あるいは繰延べることができるというふうに消極的になったのかもしれませんが。」と指摘するように、将来の収

益なり、利益に結び付くことにあいまいさがあることから、上記解釈は理論上の限界があることを示している。

2. 任意資産計上説

繰延資産の計上にあたり、「企業会計原則」は任意に資産計上できるという規定であると解釈する先行研究も少なからず存在している。

例えば、細田 [1964] では「わが国の『企業会計原則』は繰延資産について果してこれを『繰延べなければならない』ものと考えているのか、或いはこれを『繰延べることができる』とする立場を採っているのか必ずしも明らかではないが、(イ)『会計原則』本文、注解、連続意見書のいずれにも積極的にこれを繰延べなければならないとする文言を使っていないこと、(ロ)貸借対照表原則一のDの規定に繰延資産たる性格を有する費用について貸借対照表の資産の部に記載することができる……とし、この文言は今回の改正においても修正されなかったこと、(ハ)……法制審議会において関係委員から『企業会計原則』は繰延資産についてこれを繰延べることができるとする立場をとっていると説明されたということ等の事情から考えて、企業会計原則は従来から一貫して暗黙のうちにではあるが、繰延資産についてこれを繰延べることができるという立場をとっているものと解するのがむしろ自然な感じが私にはするのである。」(36頁)と指摘するように、「企業会計原則」は任意に資産計上できるという規定であると解釈することが自然であると指摘する⁹⁾。

また繰延資産(開発費)の任意資産計上の理由に関して、細田 [1964] では「繰延資産が換金性や財産価値をもたないうえに、その費用配分の基準とすべき『効果』等の存続期間の測定が著しく困難であるというその基本的性格に起因するものであり、会計原則がかかる性格をもつ繰延資産に対して、厳格な費用配分理論の適用を緩和し、いわば、保守主義原則の介入を認めている結果であると私は理解した。」(40頁)と指摘するように、繰延資産(開発費)の任意資産計上の理由は本来的には強制的に資産計上すべきところ保守主義の原則の介入を認めた結果であると示す。

Ⅳ 先行研究の整理

1. 先行研究の整理

繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であった理由について、Ⅱ・Ⅲにおいて先行研究を考察してきた。

Ⅱでは法的観点から先行研究を考察してきた。その結果、繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であったことについて先行研究は、①財産法的見地からみる繰延資産の資産性欠如による資産計上の消極性と、損益法的計算の強調による資産計上の積極性という両者の妥協の産物として「任意」となったこと、②繰延資産の資産性が存在するものも含めて資産非計上とする過度の保守主義を回避するには「任意」が必要であったことを指摘していた。それゆえ、法的観点から繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であった理由は、①妥協の産物、②過度の保守主義回避であると整理できる。

Ⅲでは会計規定から先行研究を考察してきた。まず、繰延資産（開発費）の資産計上を容認した会計規定の起点である「企業会計原則」が資産計上を強制しているのか任意としているのかに関する解釈について考察した。その結果、「企業会計原則」が強制的に資産計上することを要求していると解釈した場合、繰延資産（開発費）の資産計上が「強制」であった理由は、開発支出が将来の収益（利益）に結びつくことが明確であれば適正な期間損益計算（期間利益の非歪曲）という損益法的計算体系を必要とするからであった。しかし同時に、強制的な資産計上の理論的限界または実務的限界を指摘するものがあった。他方、「企業会計原則」が任意に資産計上することを要求していると解釈した場合、繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であった理由は、本来的に強制的に資産計上すべきところ保守主義の原則の介入を認めたからであった。それゆえ、会計規定から繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であった理由は、損益法的計算体系の本来的な強制的資産計上の理論的限界または実務的限界にともなう①財産法的計算体系との妥協、②保守主義の原則の介入であると整理できる。

図表1 繰延資産（開発費）の任意資産計上根拠

会計規定			法的観点
強制資産計上	⇒	任意資産計上	⇐
損益法的計算体系		妥協の産物	
過度の自由主義		保守主義の原則	
			強制費用計上
			財産法的計算体系
			過度の保守主義

出典) 筆者作成。

以上から、繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であった理由について整理すれば図表1のようになる。すなわち、繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であった理由は、①損益法的計算体系と財産法的計算体系との妥協、②適度な保守主義の採用であるといえる。

2. 実務上の観点

以上のとおり、法的観点または会計規定から繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であった理由について整理できた。そこで、法律または会計規定に従い会計処理する企業側の観点、すなわち実務上の観点からの先行研究を追加的に整理しておきたい。

実務上の観点から繰延資産（開発費）の資産計上について中瀬 [1968] では、「実務的にはなるべく保守主義をとって、できるだけ繰り延べないほうが良いと考えています。」(164頁)と指摘するように、保守的会計処理（費用計上）を志向している。また、日本会計研究学会・スタディ・グループ [1981] の調査結果（図表2）からも、実務の観点からは保守的会計処理（費用計上）を志向することがわかる¹⁰⁾。

このような保守的志向の理由について、日本会計研究学会・スタディ・グループ [1981] の調査結果（図表3）によれば、特別の支出でない（経常的支出である）こと、将来収益への寄与が不確実であることであるといえる。経常的支出は経常的な収益と対応する形で当該期間の費用計上されることがそもそも妥当であり、「将来収益への寄与が不確実であることである」が保守的会計

図表2 研究開発費の会計処理実務

	<u>本務者人件費</u>	<u>原材料費</u>
1. 全額を即時に費用化している会社		
(1)一般管理費中の関係費目に含めて	6 2	2 2
(2)「技術研究費」に一括して	5 2	8 4
(3)一部「技術研究費」に、他は関連費目に含めて	<u>1</u> 115	<u>0</u> 106
	(66.5%)	(61.3%)
2. 一部費用化し、他は資産化している会社		
(1)一部製造原価に算入し、他は関係費目に含めて	1 6	1 3
(2)一部は繰延べ、他は関係費目に含めて	2	1
(3)一部は製造原価に算入し、他は「技術研究費」として	2 2	2 5
(4)一部は繰延べ、他は「技術研究費」として	<u>3</u> 43	<u>4</u> 43
	(24.8%)	(24.8%)
3. 全額資産化している会社		
(1)全額を製造原価に算入して	1 1	1 8
(2)全額を繰延処理して	2	3
(3)一部繰延べ他は製造原価に算入して	<u>2</u> 15	<u>3</u> 24
	(8.7%)	(13.9%)

出典) 日本会計研究学会・スタディ・グループ [1981] 108頁

図表3 研究開発費の当期費用処理の理由

[0]当期費用としたケースはない。	6	[5]当期利益が十分でないから。	0
[1]特別の支出でないから。	83	[6]効果が持続的だから。	16
[2]当期収益に対応するから。	11	[7]税務上の考慮により。	22
[3]将来収益への寄与が不確実だから。	74	[8]金額に重要性がないから。	24
[4]研究の失敗の可能性があるから。	8	[9]その他。	6

出典) 日本会計研究学会・スタディ・グループ [1981] 110頁

処理（費用計上）を志向する主たる理由であるといえる。

実務界からの具体的提案として、例えば、関西経済連合会 [1959] は繰延資産（開発費）の資産計上に関連して「開発費は、将来の収益の増加に役立つか、又は将来の費用の節減に役立つと考へられるものに限定すべきである。その見込の有無は期間損益計算の建前からみて決算時に於て経営者が判断して決定するのが適当である。」と指摘したものがある。

V 会計理論的根拠

1. 本章の目的

IVでは、法的観点および会計規定の先行研究の考察を通じて、繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であった理由は、①損益法的計算体系と財産法的計算体系との妥協、②適度な保守主義の採用であったことを示した。

上記理由は、法的観点および会計規定という制度上の枠内からの導出であり、したがって「妥協」といった実際の解決をともなっている。そこで、以下ではまず繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であった会計理論的根拠を考察し、さらに、「任意」の性格についても考察する。

なお、ここでの「任意」の性格とは、無条件任意か条件付任意かということである。すなわち、選択が無条件に企業の任意である任意資産化法（optional capitalization）と、原則的には開発費を費用処理するが、資産性が認められる認識規準（条件）を満たせば任意資産化法を適用する条件付統一法（purposive uniformity）とがあり、いずれの「任意」を意味するかについて考察しておく必要がある。

さて、繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であった会計理論的根拠を考察するにあたり、「企業会計原則」の損益法的計算体系の理論的バックボーンを提供する「会社会計基準序説（An Introduction to Corporate Accounting Standards）」と「企業会計原則」のお手本とされた「会計原則一覧（A Statement of Accounting Principles）」（以下、「SHM 会計原則」¹¹⁾という。）¹²⁾

を検討材料とする。

米国会計学会 (American Accounting Association: AAA) は、会計原則形成において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、米国公認会計士協会 (American Institute of Accountants: AIA) は一貫した理論的根拠には基づかず、クライアントとの取引実務の中で「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情に基づいて会計原則を形成しようとした (中島 [1979] 6 頁)。すなわち、AAA は規範的理論、AIA は当時の会計実務の中から GAAP を抽出する記述的理論の立場から作成した。前者の規範的理論の立場から作成されたものが、「会社報告会計原則の試案 (A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports)」であり、その根底にある基礎理論の概説を試行した¹³⁾とされている「会社会計基準序説」である。他方、後者の記述的理論の立場から作成されたものが「SHM 会計原則」である。

本章は、日本の「企業会計原則」に多大な影響を与えた、規範的理論の立場から作成された「会社会計基準序説」および記述的理論の立場から作成された「SHM 会計原則」を検討材料として、まず繰延資産 (開発費) の資産計上が「任意」であった会計理論的根拠を考察し、さらに、「任意」の性格についても考察することを目的とする。

2. 「会社会計基準序説」

「会社会計基準序説」では「いかなる状況のもとで原価は次期以降の収益に負担せしめるために蓄積されるべきか……周到にまた真実に計上された原価はすべて少なくとも瞬間的には広義の資産の総額中に反映され、そしてこの経路 (このような資産への反映) を経て企業活動すなわち収益を生もうとする努力にむすびつく。このような見解にしたがえば……いかなる性質または内容のもので必要な用役に関する費用なら、繰延額を決定する合理的な方法が存在する限り、そのなかに (すなわち、繰延費用中に) 包含せしめて差支えない。……これ [一般開発費 - 引用者注] が有形項目にただちに配分しえないものとして

「繰延費用」(deferred charges)という特別の見出しのもとに報告されるべき項目の主要な候補となる。」(一部改訳)(Paton & Littleton [1940] pp.72-74, 邦訳122-126頁)と指摘している。

すなわち、収益を生もうとする努力に結びつくのに必要な用役に関する開発費なら、繰延額を合理的に決定する方法がある限り、有形項目にただちに配分しえないものとして開発費を繰延資産(繰延費用)として資産認識することが「可能」とであると指摘する。

具体的には、「①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、開発支出が行われた場合、次期以降の会計期間の状況が良くなること、③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3条件すべてを満たせば、開発支出は繰延資産として資産計上が「可能」と指摘する(Paton & Littleton [1940] pp.73-74)。

このように、繰延資産(開発費)の資産計上が「任意」であった会計理論的根拠は、収益を生もうとする努力に結びつくのに必要な用役に関する開発費で、繰延額を合理的に決定する方法があるなら資産計上すべきであるという基本的な考え方をもつが、有形項目にただちに配分しえない(不確実である)ために資産計上してもよいとの考えを示したものと思われる。

なお、上記の3条件を充たす開発支出を繰延資産として「任意」に資産計上できると指摘することから、ここでいう「任意」とは条件付統一法のもとでの「任意」を意味する。

2. 「SHM 会計原則」

「SHM 会計原則」では、会計担当者の実務が、時の経過とともに、一般的に会計慣行として定着してきたと指摘しており、当時の会計慣行として繰延資産に関連するものとして「収益に対する確実な繰延費用は、繰延費用であるという点において資産と同一視され、資産の側に計上されるということである。」という事例を挙げている(Sanders et al. [1938] 邦訳58-59頁)。

すなわち、収益に対する確実な(将来の営業に関連することが確実な)繰延

資産 (繰延費用)¹⁴⁾ に関しては、一般的な資産と同一視された。特に開発費等については、その費消によって収益に賦課されるべきであるという原則が展開された (Sanders et al. [1938] 邦訳77-79頁)。

ただし、収益との対応関係を確実に有する開発費を繰延資産として「強制的」に資産計上するのではなく、開発費を資産計上するための一般的条件が設けられた (Sanders et al. [1938] 邦訳60頁)。すなわち、①当該企業が所有すること、②当該企業が原価で取得すること、③当該企業にとって価値があること、という3条件が設けられた。

この3条件について Miller & Islam [1988] は、①は他社の支配の及ぶ財産・資源は資産でないことを意味すると考えられるが、②は明確な根拠が示されず、③は当時の実務の説明に必要な要件ではなく繰延費用奨励を避ける指示であった (pars.2.25,2.26, 邦訳25-26頁) と指摘している。

すなわち、会計実務慣行の中から一般公正妥当と認められる会計原則を抽出するなかで、収益との対応関係すなわち当該企業にとっての価値を有するか否かが不確実な開発費を繰延資産として「強制的」に資産計上する奨励を避けることが意図された。すなわち、強制的でない形、それゆえ任意で繰延資産計上することを容認したものと推測される。

このように、繰延資産 (開発費) の資産計上が「任意」であった会計理論的根拠は、収益との対応関係を確実に有する開発費については資産計上すべきであるという基本的な考え方をもつが、収益との対応関係の確実性すなわち当該企業にとって価値があることが不確実であるがゆえに任意で繰延資産計上してもよいとの考えを示しているものと思われる。

なお、上記の3条件を充たす開発支出を繰延資産として「任意」に資産計上できると解釈できることから、ここでいう「任意」とは条件付統一法のもとの「任意」を意味する。

VI おわりに

本稿は、繰延資産（開発費）の資産計上における任意性根拠について問うことを目的として考察してきた。

法的観点および会計規定の先行研究の考察を通じて、繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であった理由は、①損益法的計算体系と財産法的計算体系との妥協、②適度な保守主義の採用であったことを示した。

また、会計的理論を提供した「会社会計基準序説」および「SHM 会計原則」の考察を通じて、収益との対応関係を前提に繰延資産計上を「強制」すべきであるが、その不確実性ゆえに繰延資産（開発費）の資産計上が「任意」であったという理論的根拠を導出した。

なお、このように繰延資産（開発費）の資産計上における任意処理に根拠が存在しても、それが任意であるがゆえ多くの批判を受けてきた。

根箭 [1961] では「繰延資産の保有する……用役可能性のあいまいさは、繰延の可否につき、経営者＝機能資本家の恣意・判断にまつ余地を大ならしめる。経営者は自己の都合によって、繰延の程度・大きさを決定することができる。そこに多分に利益操作の余地をのこす。」(43頁)と指摘し、岸田 [2004] では「もっとも、繰延資産の計上をまったく任意と考えると、その計上を利益操作のために使われる危険性がある。実際上も繰延資産を計上せずその期の費用として計上することも少なくない」(38頁)と指摘し、北村 [1998] では「資産として計上する可否かが経営者の意思に委ねられているという……欠点があるがゆえに、会計基準が諸外国から批判されることとなり、国際的に通用する会計基準としての資質を問題にされることにもなる。すなわち、たとえ同じ類の開発費および試験研究費であっても、ある企業では費用処理が、別の企業では資産計上が行われることとなり、企業間の比較可能性の観点からも望ましくないばかりか、1企業内においても、会計方針の変更を通じて、期間利益の余地を与えることに成り兼ねないからである。」(72頁)と指摘するように、繰延資産（開発費）の資産計上における任意性がゆえに企業間の比較可能性や経営者

の恣意的な利益操作の可能性が問題とされてきた。

しかしながら昨今の実証研究において、経営者の研究開発費の会計処理に関する裁量権が大きくなる程、会計情報の株価説明力が向上するなどという結果が導出されている(例えば、市川・中野 [2005]・眞鍋 [2008]・劉 [2005] を参照のこと)。すなわち、繰延資産(開発費)の資産計上における任意性が投資意思決定に有用な情報を提供することを示唆している。それゆえ、このような示唆が妥当であるとするなら、費用収益の対応関係を根拠とした開発費の繰延処理は、制度上容認されるといえる。

本稿を通じて、繰延資産(開発費)の資産計上における任意性根拠について示してきたが、本稿での資産はいわゆる収益費用中心観のもとでの資産を想定しており、資産負債中心観のもとでは異なる結論が導出される可能性があり、今後の研究課題として取り組みたい。

注

- 1) ASBJ [2015] (33項)は「修正国際基準 (Japan's Modified International Standards)」の公表にあたり、国際会計基準 (International Accounting Standard) 第38号における資産認識規程を満たす開発費の無形資産強制計上について懸念を示しながらも、「削除又は修正」を行わず採択している。
- 2) 詳しくは、河合 [1978] 76頁を参照のこと。
- 3) 商法において繰延資産(開発費)計上が認められた背景には、費用の期間配分適正化という損益法の強調に加え、企業の生産力増強と経営の発展拡大時代にあつて企業経営の積極的進展を阻止させない財産法的計算上の配慮に基づくものであったといわれる(黒澤 [1950] 294-295頁)。
- 4) 開発費の規定を遡れば、1934年の臨時産業合理局・財務諸表準則・財産評価準則における規定などがある。詳細は、植野 [1982 a] 7-8頁を参照のこと。
- 5) 開発費のような繰延勘定は、費用を数年度に分担せしめる点では固定資産と同一の方法によるが、その役立ちは明確でないので会計通説は固定資産から排除した(太田 [1951] 276頁)とされる。
- 6) 細田 [1964] でも、「『企業会計原則』が繰延資産を一体資産に計上して繰延べねばならないものとしているのか。それともこれを繰延べることができるものとしているのかは必ずしも明らかではないのである。」と指摘しており、会計規定の解釈が必ずしも統一されていない。

- 7) 商法では、「繰延資産というのはそういう効用(将来利益-引用者注)をもたらすかどうかまだわからない段階のものであるということが一つの大前提でして、そういう意味で擬制資産であるという考えです。ですから、企業会計原則で、将来利益をもたらす基礎となる支出だと、こうおっしゃるのですが、一体利益をもたらすのかわからないではないかというのが私どもの企業会計原則に対する反論です。」(味村 [1968] 163頁)という指摘があるように、商法は開発支出が明確に将来収益(将来利益)をもたらすことについて積極的に支持していない。
- 8) なお戸田 [1970] では、「厳密にいつて、それが期間損益計算の原理に徴して、なお、妥当といえるか否かは、個々の繰延資産について検討を加えた上でなければ断定の限りではない」(300頁)と指摘するが、開発費に関する検討の結果として、「期間配分を行うべきことが理論上当然のものである以上、そこに費用の繰延べ経理の結果が生じることも、また、当然である。したがって、試験研究費および開発費の繰延資産性は理論上当然にみとめられるべきもの」(306頁)と指摘する。
- 9) また、「『会計原則』が基本的には近代会計理論の立場をその基調としながらも、理論的徹底を欠き、その結果繰延資産の計上については消極的な立場を採り、これを資産に計上するか否かは全く企業の任意に委ねているからにはほかならないと私は考える」(細田 [1964] 36頁)と指摘する。
- 10) 日本会計研究学会・スタディ・グループ [1981] は、大部分の会社が研究開発費の全額費用化を採択していることを示すものであったと評価している(102頁)。
- 11) 日本では、著者の頭文字を取って「SHM 会計原則」と呼んでいる。
- 12) 成瀬 [1997] 64頁。
- 13) Paton & Littleton [1940] p. ix。
- 14) 繰延費用は「一般に長期的な性質をもち、便益が将来において発生するが、すでに受取られたサービス」として定義され、具体的項目として開発費(工業・鉱業・商業)・試験研究費・社債発行差金・社債発行費・創立費・臨時損失などがあげられている(Sanders et al. [1938] 邦訳77-78頁)。

参考文献

- 浅地芳年(発言部分) [1968] 「繰延資産の資産性とその償却理論」『企業会計』第20巻第5号。
- 味村治(発言部分) [1968] 「繰延資産の資産性とその償却理論」『企業会計』第20巻第5号。
- 市川朋治・中野誠 [2005] 「研究開発投資と企業価値の関連性-日本の化学産業におけ

る実証分析 - 『経営財務研究』第24巻第2号。

稲垣富士男 [1985] 「重要性基準の併記を望む - 会計理論の立場から」『企業会計』第37巻第11号。

植野郁太 [1982 a] 「研究開発費の会計」『会計』第121巻第5号。

植野郁太編著 [1982 b] 『研究開発費会計』関西大学出版部。

太田哲三 [1951] 『固定資産会計』国元書房。

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。

河合信雄 [1978] 『財務諸表新論 (全訂版)』東洋経済新報社。

関西経済連合会 [1959] 「商法中繰延資産規定に関する意見」『経済人』第13巻第8号。

岸田雅雄 [2004] 「繰延資産の会計」『税経通信』第59巻第10号。

北村敬子 [1998] 「『研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書』の経緯と概要」『企業会計』第50巻第7号。

黒澤清 [1950] 『会計学 [改定増補版]』千倉書房。

阪本安一 [1971] 「繰延資産の本質とその資産性」『企業会計』第23巻第3号。

徳賀芳弘 [2006] 「研究開発投資の価値関連性とオンバランス問題」『会計』第169巻第5号。

戸田義郎 [1970] 「繰延資産会計論」, 黒澤清編『資産会計論』中央経済社。

中島省吾 [1979] 『会社社会計基準序説』研究』森山書店。

中瀬宏通 (発言部分) [1968] 「繰延資産の資産性とその償却理論」『企業会計』第20巻第5号。

成瀬継男 [1997] 「SHM 会計原則の研究 (2) - SHM 原則と企業会計原則 -」『札幌大学総合論叢』第3号。

日本会計研究学会・スタディ・グループ [1981] 「研究開発費の会計処理に関する実態調査結果の概要」『会計』第119巻第6号。

根重重男 [1961] 「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

古谷允寿 [1975] 「無形固定資産・繰延資産と保守主義」『熊本商大論集』第47号。

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。

眞鍋和弘 [2008] 「代替的な会計処理方法と利益の有用性 - 研究開発費のケース -」『横浜国際社会科学研究所』第12巻第6号。

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。

山田庄三郎 [1962] 「繰延資産の新解釈」『産業経理』第22巻第10号。

劉慕和 [2005] 『研究開発投資の会計処理と市場の評価』同文館出版。

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)
- Paton, W. A. and A. C. Littleton [1940], *American Accounting Monograph No.3, An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association. (中島省吾訳 [1953] 『会社会計基準序説』森山書店)
- Sanders, T. H., H. R. Hatfield and U. Moore [1938], *A Statement of accounting principles*, American Institute of Accountants. (山本繁・勝山進・小関勇訳 [1979] 『SHM 会計原則』同文館)