

研究開発費会計に関する理論的一考察

——米国会計学会の報告書を通じて——¹⁾

宮原 裕一

目 次

- 1 はじめに
- 2 初期の報告書
- 3 中期の報告書
- 4 ASOBAT
- 5 近年の報告書
- 6 おわりに

1 はじめに

研究開発費に関する理論的な会計基準は、如何にあるべきであるか。これを検討するには、まず如何なる会計理論を根底とするかを明らかにする必要がある。McDonald [1972] (p.vii) によれば、会計理論には2つの理論的探究手法が存在している。すなわち、①会計の理論 (theories of accounting) を探究しようとする手法、②会計のための理論 (theories for accounting) を探究しようとする手法が存在する。そこで、各探究手法についての説明を行う。

①会計の理論

記述的特質を有し、ありのままの会計の基礎にある論拠・構造を探究しようとするもの（記述的理論：descriptive theory）である。

②会計のための理論

あり得べき会計のための理論構造を探究しようとするもの（規範的理論：normative theory）である。

すなわち、会計理論には、①ありのままの会計（現行会計実務）の基礎にある理論構造を説明することを研究課題とする理論（記述的理論）、②現行会計実務とは分離した状況の下で、あり得べき会計のための理論構造を提唱することを研究課題とする理論（規範的理論）とがある。

①に関しては、拙稿 [2005b] での会計実務における史的考察を通じて、現行会計実務の基礎にある理論構造について一部検討済であること²⁾、現在進行中の国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）と米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）の会計基準統合化プロジェクトに鑑みれば、現行会計実務の異なる中³⁾での記述的理論検討よりも、共通したあり得べき会計基準構築を目指す規範的理論検討の方が更に期待される研究であるものと考えられる。そこで、本稿は②すなわち規範的理論について焦点をあて検討する。

研究開発費の会計処理に関して規範的理論からの先行研究として萌芽的研究であるのが Bierman=Dukes [1975] (p. 117) であり、研究開発支出の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である時に生じる批判・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、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する (Blair=Wallman [2001], p. 18) が、必ずしも集約された結論には至っていない。

そこで、本稿は次のようなアプローチによって、研究開発費に関する理論的な会計基準は如何にあるべきかを検討することを目的とする。すなわち、米国会計学会 (American Accounting Association: AAA) により公表された報告書とその理論純粋性⁴⁾から利用して、研究開発費に関する理論的な会計基準は如何にあるべきかを検討していく。

2 初期の報告書

1929年のニューヨーク証券取引所における株価大暴落に端を発した金融恐慌は、企業の公表していた財務諸表に対しての疑念を喚起⁵⁾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⁶⁾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始した (同)。

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べ格段に研究開発費会計を含む会計学的研究が旺盛となった。特にAAAは、初期のGAAPの編纂書の中で財務諸表構成要素の資産・費用等の見解を示している。

2.1 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GAAPの編纂作業の中で初めて公表した。

しかしながら、この試案からは研究開発に関しての記述を直接的に窺うことはできない。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した⁷⁾とされる Paton=Littleton『会社会計基準序説 (An Introduction to Corporate Accounting Standards)』から考察するという代替的手法を採用する。

2.2 改訂版

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と同様、研究開発に關しての記述を直接的に窺うことはできない⁸⁾。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』から考察するという代替的手法を採用する。

2.3 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、試案・改訂版と同様に、研究開発に關しての記述を直接的に窺うことはできない。そこで、次のような代替手法を用いる。すなわち、再訂版においても試案・改訂版の内容と大きな変更点はないことから¹⁰⁾、再訂版についても Paton=Littleton『会社会計基準序説』から考察するという代替的手法を採用する。

2.4 『会社会計基準序説』

本項では、試案・改訂版・再訂版における研究開発支出の資産性の見解を『会社会計基準序説』から代替的に考察することで、研究開発費基準は理論的には如何なるべきであるかを検討する。

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) によって、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ことに着目すれば、利益観¹¹⁾として収益費用中心観¹²⁾が採用されているといえよう。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化処理の判断基準となろう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（Paton=Littleton [1940], pp. 72-74）。

「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。」

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は資産（繰延費用）処理されることが容認されるという見地が得られる（将来収益と対応関係にはない研究開発支出は費用認識が要求される）。

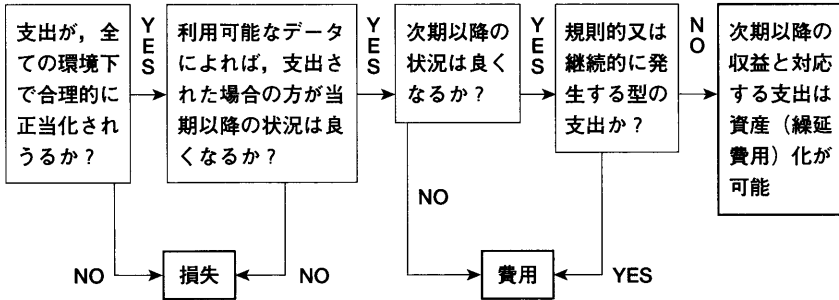
しかしながら、将来収益と対応関係にある研究開発支出の全てが資産（繰延費用）として認識可能であるとの見解は採られていない。すなわち、次の3つの規準を全て満たせば研究開発支出は資産（繰延費用）処理されることを容認している。その3規準とは、①研究開発支出が全ての環境の下で合理的に正当化されること、②利用可能なデータによれば、研究開発支出が行われた場合、次期以降の会計期間の状況が良くなること、③研究開発支出が規則的・継続的に発生する型の支出でないことである。これについては図表1にフローチャートで整理している。

なお、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。

2.5 小 括

AAAによる報告書である試案・改訂版・再訂版においては研究開発費会計

図表1 研究開発支出の繰延費用化容認規準



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

に関しての直接的基準が存在していないことから、各報告書の理論的構造を指摘する『会社会計基準序説』を考察してきた。その結果は、次の通りである。

『会社会計基準序説』においては、研究開発費会計基準とは如何にあるべきかという解答は次の通りである。すなわち、前掲の図表1に示されているように次の3規準を充たすものに限って、研究開発支出を資産（繰延費用）として貸借対照表に計上することが容認される。したがって、この3規準を充たす研究開発支出であったとしても、当期において「費用」として損益計算書に計上することも可能である。

- 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、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。

このように、研究開発支出を資産（繰延費用）として貸借対照表に計上することが容認されるもの以外は、次のような会計処理を行うことが要求される。まず、当期において「損失」として損益計算書に計上することが要求されるものは次のようなものである。

- 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ないもの。
- ②利用可能なデータによれば、研究開発支出が行われても当期以降の状況は良くならないもの。

次に、当期において「費用」として損益計算書に計上することが要求されるものは次のようなものである。

- ①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、当期の状況が良くなるもの。
- ②研究開発支出が規則的・継続的に発生する型の支出であるもの。

このように、『会社会計基準序説』から理論的な研究開発費会計基準は如何にあるべきかという解答が導出された。特に、上記3規準を充たす研究開発支出を資産（繰延費用）認識することが「任意」である点は、以降の報告書と比べても注目に値する。

3 中期の報告書

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、研究開発支出の資産（繰延費用）認識容認の判断は「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。本節では離脱後のAAAの報告書である1957年報告書を考察することで、研究開発費基準は理論的には如何にあるべきかを検討する。

3.1 四訂版

経営から企業の所有が分離して企業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「企業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つる用役潜在力（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, 四訂版の主要な作成委員として資産概念の基礎を提供して, 四訂版と明らかに近い見解¹⁶⁾を有している Vatter [1947]『資金会計論 (The Fund Theory of Accounting)』から考察するという代替的手法を採用する。

3.2 『資金会計論』

前章でみたように, 歴史的な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ていた (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統一的に定義するよう試み, 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。さらには, 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⁾が採られているといえよう。

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化処理の判断基準となろう。これについて『資金会計論』では，次のように述べている（*Ibid.*, p.17）。

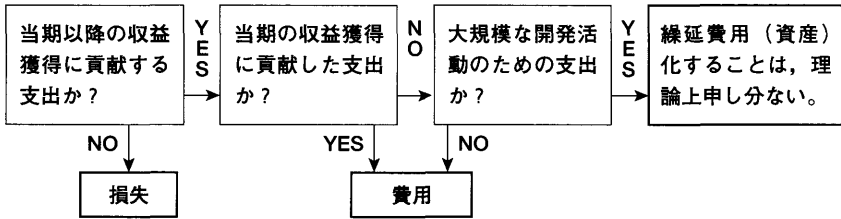
「研究……を含む大規模な開発活動のための繰延費用は，理論上は完全に申し分ない資産（good assets）といえる」

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，大規模な開発活動に要したものに限り，資産（繰延費用）処理されることが当然の論理であるとの見地が得られる（他の研究開発支出の資産認識は見出されない）。この解釈については，事業維持を目的とするような規則的・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（繰延費用）処理は容認されないが，大規模（例えば，商業的成功の可能性が高く，金額的に多額）な開発活動に要した研究開発支出については，将来収益獲得能力があると考えられるので，資産認識することが理論上申し分ないとの思考に依るものであろう。

このことから，研究開発支出が次の2規準を充たせば資産（繰延費用）処理することが理論的に申し分ない。その2規準とは，①研究開発支出が将来の経済的便益（次期以降の収益獲得能力）を有すること，②研究開発支出の目的が大規模な開発活動のためであることである。これについては図表2にフローチャートで整理している。

なお，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，四訂版にもあてはまると推察される。

図表2 研究開発支出の理論的な繰延費用化範囲



3.3 小 括

3.3.1 中期報告書の総括

AAAによる報告書である四訂版においては研究開発費会計に関しての直接的基準が存在していないことから、理論的構造を指摘する『資金会計論』を考察してきた。その結果は、次の通りである。

『資金会計論』においては、理論的には研究開発費会計基準は如何にあるべきかという解答は次の通りである。すなわち、前掲の図表2に示されているように次の2規準を充たすものに限って、研究開発支出を資産（繰延費用）として貸借対照表に計上することが理論上申し分ない。

- ①研究開発支出が将来の経済的便益（収益獲得能力）を有すること。
- ②研究開発支出の目的が大規模な開発活動のためであること。

このように、研究開発支出を資産（繰延費用）として貸借対照表に計上することが理論上申し分ないもの以外は、次のような会計処理を行うことが要求される。まず、当期において「損失」として損益計算書に計上することが要求されるものは、当期以降の収益獲得に貢献しないものである。次に、当期において「費用」として損益計算書に計上することが要求されるものは次のようなものである。

- ①当期の収益獲得に貢献したもの。
- ②研究開発支出が大規模な開発活動のためになされたものでないこと。

このように、『資金会計論』から理論的には研究開発費会計基準は如何にあるべきかという解答が導出され、この結論に関しては四訂版にもあてはまると

推察される

3.3.2 初期の報告書からの変化

共通点として、一定の規準を充たす研究開発支出を繰延費用として資産認識する方向性を示していることが挙げられる。他方、資産認識は任意であるとの見解が、資産認識することが理論上申し分ないとの見解へと変化している。これは、研究開発支出が将来収益と対応すれば資産認識可能としていた見解が、将来収益獲得能力を要するものに限り資産認識するとの見解へ変化したことから、すなわち資産のリジッド化が図られたことから、このような変化が生じたものと考えられる¹⁹⁾。

4 ASOBAT

これまでみてきた報告書は、AAA [1977] の分類法に依拠すれば古典的接近説の範疇に該当し、意思決定有用性接近説 (decision-usefulness approach)²⁰⁾ は考慮されていない。そこで本節は、このような説が生成された1966年のAAAの報告書を考察することで更なる見地を得たい。

ただし、意思決定有用性接近説の内容としては、意思決定モデル接近説 (decision model approach) 及び意思決定者接近説 (decision maker approach) に分類される (*Ibid.*, p. 10)。本章ではそのうち、後者を検討対象外とする。その理由は、次の通りである。

意思決定者接近説は、①個人利用者レベル接近説及び②集合的市場レベル接近説に分類されるが、次の理由から検討対象外とする。

①個人利用者レベル接近説²¹⁾

行動会計研究²²⁾ であって会計心理学 (応用心理学) の研究領域である。それゆえ、会計基準の理論的考察すなわち財務会計理論的な視点による考察からは乖離するので、本章では対象外とする。

②集合的市場レベル接近説

代替的な会計データに対する集会的市場の反応を分析して妥当な会計処理を抽出しようと試みる説であり、(不完全) 帰納法による考察手法である。それゆえ、本稿は規範的理論に焦点をあてて考察（規範演繹法的手法を採用）していることから、考察の対象外であることは明白である。

このように、意思決定有用性接近説の中でも意思決定者接近説という観点からの考察は本章の対象外とするが、意思決定モデル接近説については考察対象とする。すなわち、意思決定モデル接近説とは会計情報の利用者²³⁾の意思決定に有用な会計情報を提供する会計基準とは如何なるものかを問うものであり、本稿が焦点をあてる規範論的命題に立脚している。つまり、同説は会計情報が有用なために必要なモデル規準（規範的基準）から会計基準を評価する立場を採っていることから、研究開発費基準は理論的には如何にあるべきかを検討する上で重要な指針を提供するものとなる。

そこで本節は、1966年のAAAの報告書の中でも意思決定モデル接近説という観点からの考察に限定し、そこから研究開発費基準は理論的には如何にあるべきかを検討する。

4.1 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。

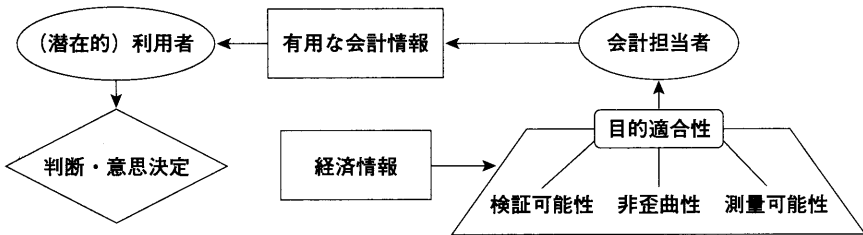
ASOBATでは、「経済情報の利用者の有益な判断・意思決定を可能にする経済情報の認識・測定・伝達プロセスが会計である」と定義している（*Ibid.*, p. 1). すなわち、会計を経済情報の利用者の判断・意思決定（以下、「投資意思決定」という。）に資するものと捕捉した。それゆえ、会計担当者（accountant）は（潜在的）利用者の要求に応える必要があり、有用な会計情報（usefulness of accounting information）を利用者への提供することが必要となった（*Ibid.*, p. 3）²⁴⁾。

図表3 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に基づき筆者作成。

図表4 利用者と会計担当者の関係



すなわち、前掲の図表3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）が、有用な会計情報が備えるべき特性である（*Ibid.*, p. 7）。

この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）。

以上をまとめると、前掲の図表4のようになる。このように、経済情報の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、資産・費用等の財務諸表の構成要素の分別が決定されることとなる。

4.2 ASOBAT の適用

前節でみた ASOBAT の会計アプローチを研究開発費会計へ適用するなら、研究開発費会計基準が会計情報の利用者の投資意思決定に有用である必要がある。これについて ASOBAT では次のような見地が得られる。

「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・検証可能性を充たせば、研究開発支出は資産化処理が妥当であり、他方で全ての研究開発支出に資産化処理を行うことを認めないなら、特定の研究開発支出は会計情報の諸基準の中でも検証可能性を害することになるという見地が得られた²⁵⁾。すなわち、研究開発支出の中でも測量可能性・検証可能性を充たせば、資産計上することが望ましいとの見地が得られた。この見地については、脇浦 [1983] (48-49頁)において、ASOBAT で展開される会計情報の諸基準を研究開発支出の資産計上は十分に満たすとの見解が示されており、投資意思決定有用性という規範的基準に照らせば、基準を充たす研究開発費の資産計上は理論的会計基準といえよう。

4.3 ASOBAT での変化

ASOBAT 以前の研究開発支出の資産化処理の判断は、利益観（収益費用中心観・資産負債中心観）に依拠していたが、ASOBAT では投資家の意思決定有用性（目的適合性）に依拠することへと変化している。これは、前述したコンピュータの出現などによる情報社会の到来だけでなく、企業外部の会計情報利用者の立場強調も含まれており、その結果としてこのような変化が生じたものと考えられる。

5 近年の報告書

FASBは1980年に財務会計概念報告書第3号(Statements of Financial Accounting Concepts No.3: SFAC3)において(1985年に改定: SFAC6)、収益費

用中心観から資産負債中心観へと転換を図る。さらに、現在のIASBの前身である国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee: IASC) も1989年に資産負債中心観を採用する。このように、利益観の変化が見られた以降に公表されたAAAの報告書である1991年の報告書を考察することで、理論的には研究開発費基準は如何にあるべきかを検討する。

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 (Barrett *et al.* [1991])。同報告書は、ASOBAT以前における利益観のみからの検討、ASOBATにおける投資家の意思決定有用性のみからの検討でなく、両者からの検討を行っている。そこで、まず本章では利益観から考察し、次に投資意思決定有用性から考察する。

5.1 資産負債中心観

「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する。

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、研究開発支出時点での将来の便益は確実とはいえない (*Ibid.*, p. 85)。それゆえ、「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はある。

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、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全てを費用化する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

図表5 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・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・一致
中立性	特定のものに有利となる偏向的な情報の不存在
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] に基づき筆者作成。

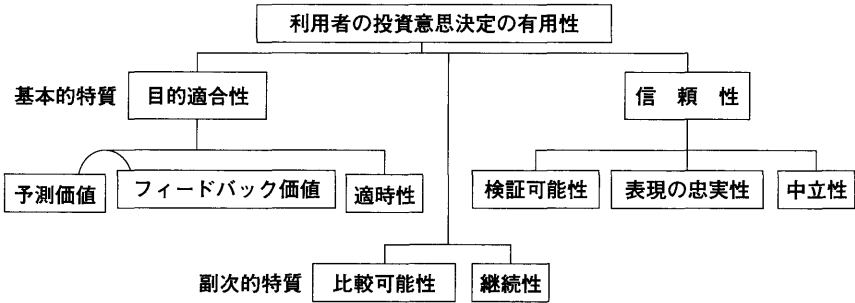
的便益を流入させる可能性の高い（probable）原価²⁶⁾というスクリーンを通して、これを充たす研究開発支出のみ資産化処理することが論理的であるといえる。そしてこのような立場が「会計・監査の測定」で採られている。

5.2 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前述した ASOBAT ではなく、財務会計概念報告書第2号（Statement of Financial Accounting Concepts No.2: SFAC 2）に基づいているので、SFAC2の諸基準を図表5および図表6に整理している。重要なことは、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る²⁷⁾。これを踏まえて、「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する。

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

図表6 会計情報の諸基準の階層



その上位概念である信頼性を有するとも到底言えない (Barrett *et al.* [1991], p. 85)。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、研究開発支出は資産化処理が妥当である²⁸⁾。

5.3 小括

5.3.1 「会計・監査の測定」

「会計・監査の測定」において指摘されている「資産負債中心観」および「投資意思決定有用性」という観点からの考察の結果、研究開発支出の資産化処理はそれぞれ一部妥当であるとの次のような見地を得た。

① 「資産負債中心観」

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に限って、資産化処理することは理論的にも妥当である。

② 「投資意思決定有用性」

研究開発支出の貸借対照表認識は、目的適合性の観点からは妥当である。

また、少なくとも研究開発志向型のハイテク産業に限っては、信頼性の観点からも妥当である。

5.3.2 「会計・監査の測定」での変化

これまでのAAAの報告書は、利益観または投資意思決定有用性の何れかの

観点からのみの考察であったが、両者の並行的な考察へと変化している。これは、何れかの観点からのみの考察では基礎的な理論構造として欠如しているため、このような変化が生じたものと考えられる。

6 おわりに

本稿は AAA の報告書を利用して、研究開発費に関する理論的な会計基準は如何にあるべきかを検討することを目的として議論してきた。そして、図表 7 のような結論を得るに至った。

この結論から、理論的一貫性および理論的發展性について言及する。まず理論的一貫性に関しては、試案から「会計・監査の測定」までの報告書において一貫して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することができ、資産性を有するものは資産化処理が会計理論上妥当であるとの結論を一貫して抽出した。それゆえ、全ての研究開発支出を費用化処理することを強制させる会計基準は、会計理論上正当性を有さない。

他方、理論的發展性に関しては図表 7 にあるように「任意資産化⇒資産化推薦⇒資産化の投資意思決定有用性⇒資産化理論的・資産化の投資意思決定有用性」というように変化している。仮にこの変化を段階的發展と捉えるなら、現在のところ研究開発支出が資産性を有するものに限って資産化処理することが、少なくとも研究開発志向型のハイテク産業においては投資家の意思決定有用性にも資することから、会計理論上正当性を有する会計基準であるといえる。

総括すれば、AAA の報告書をみる限りにおいて、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し、資産性を有するものは資産化処理する以外の会計処理方法は、会計理論上正当性を有さないということが本稿の考察から得られた成果である。

なお本稿は、研究開発費に関する理論的な会計基準は如何にあるべきかを検討するアプローチとして AAA の報告書を利用したが、本稿のアプローチ以外

図表7 AAA 報告書の推移

AAA 報告書	理論的会計基準
初期の報告書	資産認識規準を充たす支出を繰延費用化「可能」
中期の報告書	資産認識規準を充たす支出を繰延費用化「推薦」
ASOBAT	資産化は投資家の意思決定有用性に資する
近年の報告書	・資産認識規準を充たす支出を資産化「論理的」 ・資産化は投資家の意思決定有用性に資する

から考察した場合には他の結論が導出される可能性もある。それゆえ、更なる研究の発展が要求される。

注

- 1) 本稿は、拙稿 [2005a] を大幅に加筆・修正したものである。
- 2) 研究開発支出を支出時に全額即時費用化する米国の現行会計実務の基礎にある理論構造について、保守主義の強調、税法から会計基準への逆基準性等を考察結果として得ている。
- 3) 例えば、欧州では研究開発費の資産化処理が現行会計実務として存在する一方で、米国では費用化処理で統一されている。
- 4) 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）。
- 5) 例えば、クロイゲル事件がある。
- 6) 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。
- 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。詳細は、拙稿 [2004]、75頁；FASB [1976] を参照のこと。

- 13) 引用文に従えば、「原価・費用」とすべきである。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、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化処理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（同）。
- 18) 資産・負債を中心とする会計観である。詳細は、拙稿 [2004], 76頁；FASB [1976] を参照のこと。
- 19) 将来収益に貢献する目的で投入された研究開発支出であるが、将来収益獲得能力は不明な部分があるものについては、1936・1941・1948年報告書の段階では資産認識の対象であったが、1957年報告書では資産認識の対象から除外されたことで資産認識のリジッド化が図られている。
- 20) 会計情報利用者が、経済的な意思決定を行う際に有用な情報提供を行うことを基礎的前提とした理論構造の構築方法に関する説である。
- 21) 伊崎 [1988], 26-27頁。
- 22) 会計情報と関連した個人的行動に関する経験的研究をいう。
- 23) 基本的に、会計情報の利用者（投資家）の意思決定モデルを想定している。すなわち、会計情報の提供者の意思決定モデルは専ら利用者に対する「奉仕モデル」(岡部 [1985], 8頁) と想定する。
- 24) 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時価で伝達するケースがある (AAA [1966], p. 73)。
- 25) 理論的結論とは別に、ASOBAT では次のような具体的な資産処理・費用処理の手法についても次のように言及している。すなわち、「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) と述べている。
- 26) 具体的規準として、国際会計基準 (International Accounting Standard) 第9号 (rev.)・英国基準会計実務書 (Statement of Standards Accounting Practice) 第13号の例が挙げられている (Barrett *et al.* [1991], p. 85)。
- 27) 副次的特質は比較可能性および継続性である。
- 28) 副次的特質の観点からは「会計・監査の測定」では明らかでないため、改めて検討

する必要がある。

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.
- American Accounting Association [1977], *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance: Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports*, 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.
- 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.
- 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.

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.

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 [1989], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 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。

伊崎義憲 [1988] 『会計と意味』同文館。

Mautz, R. K. [1957], "The 1957 Statement of Accounting and Reporting Standards," *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 4.

McDonald, D. L. [1972], *Comparative Accounting Theory*, Addison-Wesley Pub. Co., 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。

宮原裕一 [2005a] 「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—」『経済論究』（九州大学大学院経済学会）第121号。

宮原裕一 [2005b] 「米国の研究開発費会計における諸課題の探究—会計監督当局の対応を通じて—」『経済論究』（九州大学大学院経済学会）第122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。

岡部孝好 [1985] 『会計情報システム選択論』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.

Richardson, A. P. (ed.) [1933], "Definite Proposals for Reform," *The Journal of Accountancy*, Vol. 55, No. 3.

榊原英夫 [1986] 「規範的財務会計論—原価主義・時価主義・価値主義会計論の検討—」同文館。

徳賀芳弘 [2002] 「会計における利益観—収益費用中心観と資産負債中心観—」, 斉藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社。

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」『會計』第123巻第5号。