

## 【論 説】

# 研究開発費会計基準の制定アプローチ に関する一考察

——国際的統合への阻害要因分析とアプローチ——

宮 原 裕 一

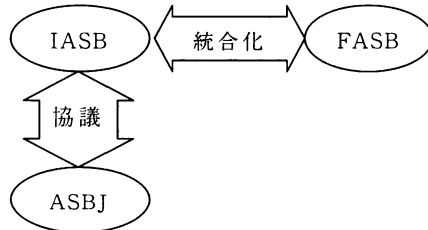
### 目 次

- 1 はじめに
- 2 統合化阻害要因
- 3 会計基準制定アプローチの対立
- 4 残された問題点
- 5 おわりに

## 1 はじめに

21世紀以降は特に、資本市場ないしビジネス活動のグローバル化の流れに沿い、会計基準の国際的統合（global convergence）<sup>1)</sup>への動きが進展している。その最たる例が、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）と米国の財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）との間における統合への取組である。研究開発費会計基準に関しては、IASBは一定の資産性を有する開発費<sup>2)</sup>の無形資産認識を強制するが、FASBは全ての研究開発費の支出時費用化を強制する点で相違がある。そして、この相違が実務でも比較的重要な相違となっており、2002年のノーウォーク合意に端を発した最近のIASBとFASBの統合化への取組でも重要課題とされていた。

図表 1 R&D 会計基準の国際的統合化



出典) 拙稿 [2006b], 165 頁

この取組は 2009 年を合意の最終期限の目安とするが、総合的視点に立てば現状としては既に統合が進展している状況にある。ところが、研究開発費会計基準に関しては短期統合プロジェクトから早々に排除されるなど、研究開発費会計基準の国際的統合への展望は未だ見えない。

そもそも、1989 年に IASB の前身の基準設定主体である国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee: IASC) によって間接的に研究開発費会計基準の国際的統合が試みられてきたが<sup>3)</sup>、その後の G4 + 1 での統合<sup>4)</sup> へ向けた協議を通じても国際的統合化の試みは失敗に帰している (Street=Shaughnessy [1998], p. 203)。

他方、国際的統合化という国際的潮流の中で、我が国の企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan: ASBJ) も段階的に取組を開始している。この取組は、寄附行為上の目的の 1 つである「国際的な会計基準の整備への貢献」を目指すプロジェクトの一環であり、具体的には、2005 年からの IASB との統合化プロジェクト、2006 年からの FASB との国際的統合を目指す協議等がある。なかでも研究開発費会計基準に関しては、ASBJ は日米の会計基準が同じとみていることから<sup>5)</sup>、実質的には IASB との協議を通じ、国際的統合化という流れのなかで随時意見発信することになる (図表 1)。ただし現状は、議論の準備段階にとどまっている。

以上見てきたように会計基準の国際的統合化は進展しているが、研究開発費

会計基準の統合に限っては未だ展望すら見えていないのが実情である。しかしながら、ASBJの2008年時点での見通しに示されているように<sup>6)</sup>、少なくとも研究開発費会計基準の国際的統合への方向性を決定することが緊要となっている状況にある。

そこで本稿は、これまでの研究開発費会計基準の国際的統合にあたっての阻害要因を先行研究より簡単に明示した上で、現状としての根本的な阻害要因を分析し、そのような観点から研究開発費会計基準の国際的統合への今後のアプローチを試みることを目的とする。それゆえ非常に限定的な議論となるが、研究開発費会計基準の国際的統合への方向性を決定する際の1つの観点を提供しうる基礎資料となるよう試みたい。

以下での議論は、次のような手順で進める。次章では、先行研究から推定される研究開発費会計基準の国際的統合にあたっての阻害要因を検討する。第3章では現状としての根本的な阻害要因を分析・考察し、第4章ではその考察を基に、研究開発費会計基準の国際的統合に向けて残された課題を検討する。最後に、本稿の総括および今後の研究課題に触れる。

## 2 統合化阻害要因

本章では、先行研究から推定される研究開発費会計基準の国際的統合にあたっての阻害要因を簡単に明示する前に、現在のIASBとFASBとの間における統合プロジェクトにおいて、短期統合プロジェクトの枠内から研究開発費会計が早々に排除された理由を挙げた上で考察する。

### 2.1 現在の統合プロジェクト

FASBのStaffは2004年4月22日～23日のIASB本部での会議報告（第34回会議）において、FASBの財務会計基準書第2号（Statement of Financial Accounting Standard No. 2: SFAS 2）「研究開発費会計」とIASBの国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）、実際には前身の

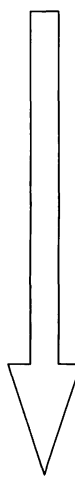
IASCの国際会計基準第38号(International Accounting Standard No. 38: IAS 38)「無形資産」との比較を行い、研究開発費会計基準の統合化を図るには、無形資産全般にわたるSFASとIFRSとの差異の統合を図る必要があり、短期的に解決できる問題ではないという分析結果を報告している<sup>7)</sup>。これを受けてIASB・FASBの両者が議論を行った結果、分析の通りこの問題の解決には無形資産全般の包括的見直しが必要である点が理解された<sup>8)</sup>。

このように、研究開発費会計基準の国際的統合にあたり、無形資産全般の包括的見直しが必要であることが確認されている。すなわち、無形資産全般の包括的見直しの未完了が研究開発費会計基準の国際的統合化にあたっての短期的な阻害要因になっているとの認識がある。

しかしながら、「無形資産全般の包括的見直しの未完了」という阻害要因は短期的な阻害要因である一方で、根本的な阻害要因といえないことは拙稿[2005b]で指摘した通りである。すなわち図表2にあるように、研究開発費の資産化処理方法に関しては1995年にIASCが公表したIAS E50により初めて公文書上で「資産性を有する開発支出は特殊タイプ(particular type)の無形資産」と記述されたのであって(IASC [1995], par. 4)、その記述以前は「繰延(費用)」あるいは(単純に)資産として会計処理するものとして記述されていたにもかかわらず、現在と同様、当時も研究開発費会計基準の国際的統合が失敗に帰していることから、「無形資産全般の包括的見直しの未完了」という要因は、研究開発費会計基準の国際的統合にあたり短期的な阻害要因に過ぎないことは過去の経緯が示す通りである。

すなわち、研究開発費会計基準の国際的統合への方向性を決定することが緊要な現況にあつて、無形資産全般の包括的見直しという短期的な阻害要因の解決を待つより、従前からの阻害要因の解決を図ることが研究開発費会計基準の国際的統合への方向性決定の早道となりえないであろうか。そこで本稿はこのような視点から、従前からの阻害要因(先行研究における阻害要因)を次節で考察する。

図表2 基準設定主体（IASC）の収斂化状況



| 状 況  | 代替的会計処理の諸説     | IAS          |
|------|----------------|--------------|
| 自由裁量 | 資産認識説（繰延費用認識）  | IAS E9       |
|      | 即時費用認識説        | IAS 9        |
| 代替余地 | 即時費用認識説        | IAS E32      |
|      | 資産認識説（認識法は任意*） |              |
| 統一処理 | 資産認識説（認識法は任意*） | IAS E32「趣旨書」 |
|      |                | IAS E37      |
|      |                | IAS 9 rev.   |
| 画一認識 | 資産認識説（無形資産認識）  | IAS E50      |
|      |                | IAS E60      |
|      |                | IAS 38       |
|      |                | IAS 38rev.   |
|      |                |              |

\*）繰延費用認識はIASに抵触するおそれがある。なお、資産性を有する開発支出に限定。出典）拙稿【2005b】，192頁を一部加筆修正。

## 2.2 先行研究からみる阻害要因

研究開発費会計基準の国際的統合にあたって従来からの対立点は、先行研究をみる限り（例えば、Blair = Wallman [2001], p. 17 ; Miller *et al.* [1994], p. 115), 研究開発支出の資産化 vs. 費用化にある。

特に、①研究開発支出のうち研究支出は費用化されることで統一していること、②図表2での収斂化状況で示されていたように、IASBでは資産認識時は無形資産認識することを踏まえれば、研究開発費会計基準の国際的統合にあたっての対立点とは、資産性を有する開発支出の無形資産化 vs. 費用化ということになる。それでは、阻害要因とは如何なるものか。これに関して、先行研究を整理したIASC [1998] (pars. 21, 22) を参考とする。

まず、資産性を有する開発支出由来分を含む内部創出の無形資産を強制的に

図表 3 無形資産認識の理由・根拠

| 無形資産認識の理由     | 根拠             |
|---------------|----------------|
| ①一定の資産認識規準を満足 | 概念フレームワークとの整合性 |
| 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, 23に基づき作成。

図表 4 即時費用認識の理由・根拠

| 即時費用認識の理由                       | 根拠            |
|---------------------------------|---------------|
| ①一定の資産認識規準 <sup>9)</sup> を満たさない | 概念フレームワークと不整合 |
| ②財務諸表の比較可能性の達成困難                | 主観的な判断に依存     |
| ③回収可能額判断の信頼性の達成困難               | 活発な市場の不存在     |
| ④原価による認識は有用性が低い                 | 取得原価 ≠ 支出総額   |
| ⑤記録に必要とする維持コストが高い               | コスト・ベネフィット分析  |

出典) IASC Staff [1998], par. 21に基づき作成。

認識することの支持者の見解は図表3の通りである。次に開発支出を含む全ての内部創出の無形資産に関する支出を費用として認識することの賛同者の見解は図表4の通りである。

これらの見解を整理すれば、研究開発費会計基準の国際的統合が阻害されてきたのは、研究開発費の資産化を支持する見解と費用化を支持する見解の間で見解の合意が形成されなかったことに尽きる<sup>10)</sup>。特に両者の見解に共通するという意味で、研究開発支出（特に開発支出）が「概念フレームワーク」における一定の資産認識規準を充たすか否かという見解の相違を研究開発費会計基準

の国際的統合にあたっての阻害要因と看做すことが、最も妥当ではないであろうか。そこで、以下ではこのような視点から検討する。

### 3 会計基準制定アプローチの対立

前章において、「概念フレームワーク」における一定の資産認識規準を充たすか否かという見解の相違を、研究開発費会計基準の国際的統合にあたっての阻害要因と看做すことが最も妥当であろうという推定に至った。しかし、この推定が妥当性を有するかに関しては、実際には疑問である。そこで、ASBJ [2006]（3頁）が「国際的統合化の推進にあたって、主要な資本市場を抱える会計基準設定主体がIASB・FASB・ASBJになると予想される」と指摘していることに鑑みて、以下での会計基準設定主体の考察対象範囲をIASB・FASB・ASBJに限定して検討を行う。

#### 3.1 IASB (IASC) のアプローチ

「概念フレームワーク」を主とする現行規範に基づき会計基準を作成する規範演繹法的アプローチ<sup>11)</sup>を研究開発費会計基準の改版に採用したのは、IASB (IASC) が1993年に公表したIAS 9 rev.<sup>12)</sup>である。

この基準の改定の際には、現行の世界的実務を基礎としたIAS E32に日・独・スウェーデン・イスラエル・米（産業界の一部）が賛成したが、豪・加・英・シンガポール・南米・米（AICPA・産業界の一部）は、研究開発支出の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充たす開発支出は当然に資産計上すべきであると批判した（徳永[1990]、47頁；徳永[1991]、27頁）。これらの賛否を踏まえたIAS 9 rev. では、「概念フレームワーク」を主とする現行規範に基づき会計基準を作成する規範演繹法的アプローチを採用することとなり、概念フレームワークの資産認識規準を充たす開発支出

研究開発費会計基準の制定アプローチに関する一考察（宮原）

は資産認識を強制するように基準化された。

### 3.2 FASB・ASBJ（企業会計審議会）のアプローチ

FASB・ASBJ（企業会計審議会）は「概念フレームワーク」の構築以前に会計基準が作成され、特にFASBでは実務機能的アプローチ<sup>13)</sup>を研究開発費会計基準の作成に採用していることが明白である<sup>14)</sup>。それゆえ、「概念フレームワーク」における一定の資産認識規準を研究開発支出が充たすか否かについての見解は当然ながら存在しない。

また、SFAS 2設定以降に公表された「概念フレームワーク」の中でも、例えば財務会計概念報告書第6号において「仮に研究開発活動……が、ある実体の将来の経済的便益の取得あるいは増加をもたらすなら……そのような将来の経済的便益は資産と看做される。」（FASB [1985], par. 176）という指摘こそあるが、研究開発支出が将来の経済的便益の取得（増加）といった一定の資産認識規準を充たすか否かについての見解は存在しない。

### 3.3 阻害要因の提示

前節までを見る限り、「概念フレームワーク」における一定の資産認識規準を研究開発支出が充たすか否かという見解の相違を、研究開発費会計基準の国際的統合にあたっての阻害要因と看做すことが最も妥当であるという推定は、FASB・ASBJ（企業会計審議会）では「概念フレームワーク」設定以前に研究開発費会計基準が公表されたことを踏まえてみても、適切な推定とは到底言い難い。

そこで、次のような阻害要因を提示してみたい。FASBにとっては、会計基準の新設・改廃の際に概念フレームワークに依拠する規範演繹法的アプローチ採用が常套たる現在、研究開発費会計基準の国際的統合により会計基準が改版されるなら、研究開発費会計基準は実務機能的アプローチではなく、原則として規範演繹法的アプローチにより作成されることになる。しかし、研究開発費会計基準は概念フレームワーク構築後もアジェンダに上程すらされていないよ



うに（八重倉 [2006], 318 頁），研究開発費会計基準に関して規範演繹法的アプローチを採用する場合の問題点が公式の場で議論すらされていないと見受けられる。このことが，研究開発費会計基準の国際的統合を妨げる主要因といえないであろうか。すなわち，規範演繹法的アプローチを研究開発費会計基準の制定（改版）に採用する際の問題点が検討し尽くされていないために，結果として研究開発費会計基準の国際的統合の議論に至るまでの前段階としての準備が不足し，国際的統合が進展しない状況にあると考えられないであろうか。

そこで以下では，このような視点すなわち規範演繹法的アプローチを研究開発費会計基準の制定に採用する際の問題点の未解決が，国際的統合を阻害する主要因と考えて検討を進める。

#### 4 残された問題点

規範演繹法的アプローチを研究開発費会計基準の制定に採用する際の問題点の未解決が国際的統合の阻害要因の1つと考えれば，国際的統合化への今後のアプローチを試みる場合の問題点は非常に多くの争点が残されている。例えば，「概念フレームワーク」を主とする現行規範自体の改定を要することさえ結論としてありえる<sup>15)</sup>。

このような争点全てを検討することは筆者の能力を遥かに超えることから，本稿では如何に規範理論を展開すべきかについて経済的影響派（economic consequences faction）と忠実性表現派（faithful representation faction）の対立を題材として検討したい。すなわち，規範演繹法的アプローチを研究開発費会計基準の制定に採用する際，会計基準改廃過程において経済的影響を考慮すべきか否かという問題点を検討して，そのような観点からみた研究開発費会計基準の国際的統合への今後のアプローチを試みたい<sup>16)</sup>。

#### 4.1 経済的影響の考慮

##### ①忠実性表現派

忠実性表現派は、経済的影響を考慮しない見解を有する。しかし、「表現の忠実性」を標榜する FASB でさえ会計基準設定に際して経済的影響を判断材料の1つとしてきている（Brown [1995], p. 127）ように、経済的影響を一切考慮しない見解は現実的でない。それゆえ現実的には、ここでいう「忠実性表現派」とは経済的影響の考慮に消極的な（積極的には考慮しない）見解とみるべきであろう。

経済的影響を考慮しない見解（例えば、Solomons [1978] ; Zeff [1978] ; Wyatt [1977]）すなわち「会計の中立性」を掲げる見解によれば、企業個々すなわちミクロの経済の実態（例えば、取引実態等）の忠実な描写<sup>17)</sup>を可能にする会計基準の制定が要求される。この要求に従えば、Solomons [1978] (p. 72) での「支出済みの研究開発費がもたらし続ける便益の価値をゼロとして描写することは、その会計処理がどれほど便宜的であったとしても、一般的に実態の真実とは一致しないといえることから、研究開発支出を全額即時費用化する SFAS2 は、不適當な範疇に該当するといえよう」という指摘のように、少なくとも研究開発費の資産認識の余地が存する。

##### ②経済的影響派

経済的影響派は、経済的影響を考慮しようとする見解を有する。

そこで、会計基準の改廃過程において経済的影響は考慮すべきであるとの見解（例えば、Hawkins [1973] ; May=Sundem [1976] ; Buckley [1976]）によれば、マクロ経済の目的（国の経済目標）<sup>18)</sup>に適うようなミクロ経済の行動を誘導する会計基準の制定が要求されている。

なお、経済的影響を完全に考慮する見解は排除する。会計基準が政府の経済計画に従い随時変更すべきとの見解は、財務会計の領域から政治経済の領域での会計基準制定の検討となるためである。それゆえ、考慮しようとする経済的影響の程度を如何に見積もるべきかが課題となるが、本稿では経済的影響を積極的に考慮するが財務会計の枠内での議論に留めておく立場（「一定程度」考

慮する立場）を経済的影響派における立場と看做して以下では検討する。

経済的影響派における「国の経済目標に適うようなミクロ経済の行動を誘導」という見解に依れば、ミクロ経済学の先行研究に依拠することとなるが、中野 [2006] (357 頁) で指摘されているように産業組織論における先行研究以外は相対的に歴史が浅いことから、ミクロ経済学の先行研究の中でも産業組織論の先行研究に依拠する。

## 4.2 産業組織論での先行研究

研究開発活動と関連する産業組織論の先行研究のなかでも、Schumpeter 仮説の「研究開発集中度<sup>19)</sup>が高い程研究開発が旺盛となり、その成果は幾何学的に増大する」という仮説に注目する。これに関しては、実証研究により否定的な見解が示されている（例えば、Mansfield [1964] ; Scherer [1965] ; Cohen=Klepper [1992]）。ただし、このように否定的に捉える実証研究は製造業全体を対象としているに過ぎず、研究開発集中度の多寡に基づく研究開発の成果は必ずしも究明されていない状況にある。また、Schumpeter 仮説はソフトウェア開発・精密機器・バイオテック・製薬産業という研究開発集約型業種に対しては成立することに十分な根拠が存在している（劉 [2005], 27 頁）。例えば、Chan *et al.* [2001] では、研究開発集中度の高いポートフォリオから正の超過リターンが発生しているとの実証結果を導出している。

このように、Schumpeter 仮説の成立する研究開発集約型業種に限定して、産業組織論の分野における更なる先行研究を考察する。一般的に、研究開発集中度は研究開発費対売上高比率で示される。1996-2000 年度における日本企業の研究開発集中度（研究費<sup>20)</sup> ÷ 売上高）からみると、全産業の年平均は 2.966 % であり、中でも製造業の年平均は 3.674 % である。なお上記期間（2000 年まで）を取り上げたのは、2001 年度改定によりソフトウェア業が情報処理業を加えて一括りされたため、それ以前の期間を扱ったためである。

図表 5 において、1996-2000 年度における対象業種の全 27 業種のうち、年平均の研究開発集中度が高いベスト 5 の次の業種を抽出している。すなわち、

図表 5 R&D 集約型業種

| 業 種            | 研究開発集中度 |
|----------------|---------|
| 医薬品工業          | 8.182 % |
| 電気機械器具工業       | 5.878 % |
| 通信・電子・電気計測機器工業 | 5.936 % |
| 精密機械工業         | 6.304 % |
| ソフトウェア業        | 8.378 % |

注) 対象業種 27 (全平均 2.966 %, 製造業平均 3.674 %)  
 出典) 「科学技術白書」各年度版に基づき、筆者が算定計算。

医薬品工業、電気機械器具工業、通信・電子・電気計測機器工業、精密機械工業、ソフトウェア業が研究開発集約型業種であるともいえる。

ここで、5業種のように研究開発集中度が高い研究開発集約型業種の特性とは如何なるものであろうか。これについての論及としては、Lev [2001] (p. 28) が「コンピュータ・ソフトウェア・通信・消費者向けのエレクトロニクスの市場においては、ネットワーク [の外部性の] 効果が広まっている。医薬品市場においても……ネットワーク [の外部性の] 効果が生じる可能性がある」と指摘している。すなわち、R&D集約型業種はネットワークの外部性 (network externalities)<sup>21)</sup> が働く特性を有することを指摘している。それゆえ、ネットワークの外部性の効果が強く働く下での経済的帰結に関する先行研究 (例えば、Arthur [1989] ; Shapiro=Varian [1999] ; 長岡・平尾 [1998]) で指摘されているように、ネットワークの外部性の強く働く財・サービスが事実上の標準 (de facto standard) となり、Leibenstein [1950] (pp. 190 ff.) が指摘しているバンドワゴン効果 (bandwagon effect)<sup>22)</sup> を伴う形で、その分野での市場の利益を総取りして (winner-take-all)、独占利潤を享受する可能性が高いことが示されている。すなわち、R&D集約型業種において競争優位にある企業は独占利潤を享受する可能性が高いことが示されている<sup>23)</sup>。

### 4.3 経済的影響の有無に伴う帰結

前述したように、基本的に経済的影響を考慮しない忠実性表現派の見解に従えば、少なくとも研究開発費の資産認識の余地が存する。そこで、前節の産業組織論の先行研究を踏まえ、基本的に経済的影響を考慮する場合を検討する。前述したように、国の経済目標に適う会計基準の制定が一定程度要求されるが、国の経済目標については Hawkins [1973] の「FASB は技術振興を支えることの国益、特に、公開資本市場へ上場するために利益を得る必要性を感じている小企業を考慮すべき」という指摘にあるように、新興産業の技術振興・育成である。近年では過去に利益が無くとも資本（株式）市場へ上場するケースも増加しているが、利益獲得のため研究開発活動を抑制する企業も実証研究で示されている<sup>24)</sup>。このように後者のケースに注目する限り、国の経済目標に適う会計基準とは利益獲得手段＝資産化基準であろう。ただし、資産認識にあたって将来の経済的便益の流入可能性が高いものに限定するなら、産業組織論の先行研究での「R&D 集約型業種において競争優位にある企業は独占利潤を享受する可能性が高い」との指摘を踏まえ、少なくとも R&D 集約型業種を前提とする必要がある。

以上、経済的影響を完全に考慮する見解および完全に考慮しない見解を予め排除した上で、経済的影響の考慮の有無について検討した結果、経済的影響の考慮の有無に関わらず、少なくとも研究開発支出を資産計上する余地があるということから、研究開発費会計基準に関しては経済的影響の考慮の有無は無視しうる範囲内ではないかと考えられる。それゆえこの観点からは、規範演繹法的アプローチを研究開発費会計基準の制定（改版）に採用する際の問題点とならないことが指摘できたことから、今後は他の問題点について取り組み、研究開発費会計基準の国際的統合への方向性を決定する際の観点を更に提供しよう努めたい。

## 5 おわりに

本稿では、研究開発費会計基準の国際的統合にあたって、現状としての根本的な阻害要因を分析し、そのような観点から統合への今後のアプローチを試みることを目的として議論を行ってきた。その結果、無形資産全般の包括的見直しは短期的阻害要因に過ぎないこと、「概念フレームワーク」における一定の資産認識規準を満たすか否かの見解の相違は現状としての根本的な阻害要因ではないことから、規範演繹法的アプローチを研究開発費会計基準の制定に採用する際の問題点の未解決が阻害要因の1つになり得ないかとの分析に至った。この分析結果を基にし、多くの争点の中でも規範理論の展開の際に争点となる経済的影響の考慮の有無について検討し、R&D集約型業種を前提とする限り、研究開発費会計基準に関しては経済的影響の考慮の有無は無視しうる範囲内ではないかとの結論を得た。それゆえこの観点からは、規範演繹法的アプローチを研究開発費会計基準の制定に採用する際の問題点とならないことから、今後は他の問題点にも更に取り組みたい。

しかしながら、以上の分析・考察過程においては非常に特化している。それゆえ、今後多面的観点からの研究を要することは前述したとおりである。他方、R&D集約型業種において競争優位にある企業は独占利潤を享受する可能性が高いとの産業組織論での先行研究を見る限り、現在はソフトウェア産業にのみ研究開発投資の無形資産認識の合意が形成されているが、医薬品業・精密機器業等での研究開発投資の無形資産認識の基準化波及についても一考の余地があるのではないか。これらに関しても、今後の研究により取り組むべき課題であるといえよう。

## 付記

本稿は、日本会計研究学会第65回大会（於：専修大学、2006年9月8日）自由論題での口頭発表を基にして、大幅に加筆・修正を施したものである。発

表においては、司会者の大塚成男先生（千葉大学）から報告後貴重なコメントを戴き、また質疑応答時に中村恒彦先生（桃山学院大学）・小川淳平先生（名古屋市立大学）から貴重な御指摘を戴いた。記して謝意を表すとともに、貴重な御指摘を本稿において十分に活かせなかった部分があるとすれば、全て筆者の不徳の致す所である。

## 注

- 1) 本稿でいう統合は完全なる同一ではなく、統合を同等ないし同質という意味で用いている。
- 2) 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。なお、開発費の資産認識規準としてIASB [2004] (par. 68) では、次の6事項を立証できることとしている。すなわち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、という6事項を立証できれば無形資産認識される。
- 3) 国際会計基準公開草案32号を参照のこと。
- 4) 当時は、「調和」という用語を使用していた。
- 5) ASBJ [2006]、6頁を参照のこと。
- 6) 前同。
- 7) ASBJのホームページ参照。
- 8) 前同。
- 9) IASC [1989b], par. 83を参照のこと。具体的にはIASB [2004], par. 68を参照のこと。
- 10) (製品化の過程にない) 研究支出の発生時費用化については、見解の合意が形成されている。
- 11) 実務の基礎には普遍性を有する前提命題（会計の目的・資産負債・費用収益等の基礎概念＝概念フレームワーク）があるとの考えから出発し、概念フレームワークを先に規定した上で、それと矛盾しない具体的会計ルールを制定するアプローチ。厳密には会計目的・会計〔環境〕公準こそが前提命題であるが、具体的会計ルール制定の現実的観点から先の説明が用いられる。
- 12) IAS 9 rev. の「目的」に、当基準では概念フレームワークで設定した認識規準

## 研究開発費会計基準の制定アプローチに関する一考察（宮原）

- を使用して、研究開発支出を費用認識するか、資産認識すべきか決定するという指摘がある。
- 13) 種々の企業が現在実践している会計処理・報告方式を観察し、共通して採用されているものを会計実践一般の基礎原理と看做し、それが既存の会計理論上の原理に照らして合理的・健全かつ意思決定有用性を有すればGAAPとして確立され、制定されるというアプローチである。
  - 14) SFAS 2では「本基準書は、現在慣行となっている代替的な会計実践及び報告実務の各手法を整理し、研究開発費に関して有用な財務情報を提供するために、研究開発費に関する財務会計及び報告の基準を制定するものである」(FASB [1974], par. 1) という指摘がある。
  - 15) 徳賀 [2006] では、研究開発投資のオンバランスを妥当とするには、概念フレームワークを含む現行の規範を覆すか修正する必要があるとの分析がなされている。
  - 16) FASBでの無形資産基準の見直し延期は、経済的影響を考慮したといわれる(大塚 [2004], 38-41 頁) ように、経済的影響の考慮の有無は重要な問題の1つとなっている。
  - 17) ある測定値・記述と表現の対象との間の対応・一致のことを指す。
  - 18) 社会的厚生 (social welfare) の極大化を含む。
  - 19) 一般的に、研究開発集中度は研究開発費対売上高比率で示される。
  - 20) 「科学技術白書」の各年度データを参考としている。なお、ここでいう研究費は企業会計における研究開発費とは完全には一致しないものの、研究開発集中度の動向を見るうえでは十分な資料である。
  - 21) 直接的物理的效果 (direct physical effect) と間接的效果 (indirect effect) とに大別され、前者はユーザーの増加が企業便益増加に直結する効果をいい、後者はユーザーの増加に伴い補完財等が多様となって間接的に企業便益が増加する効果をいう (Katz=Shapiro [1985], p. 424)。
  - 22) 他の多くのユーザーが消費する財・サービスを消費することを好む効果をいう。
  - 23) 中野 [2005] において、ソフトウェア・サービス、テクノロジー・ハードウェア及び機器 (通信機器、コンピュータ・周辺機器、電子装置・機器、事務用電子機器)、半導体・半導体製造装置を分析対象業種として実証分析を行った結果、競争優位グループでは無形資源が超過利益率にポジティブな影響を与える一方で、競争劣位グループでは効果がないか、負の効果が存在するとの結果を導出している。
  - 24) 会計利益の多寡が研究開発費の多寡に影響を及ぼすとの実証研究 (例えば、Perry=Grinaker [1994]; 岡部 [1994]) がある。具体的には、会計利益が減つ



て損失が発生する状況が想定される場合には研究開発費は並行的に減少し、他方で会計利益が増加する場合には研究開発費は並行的に増加するとの実証結果がある。

## 参考文献

- Arthur, W. B. [1989], "Competing Technologies, Increasing Returns, and Lock-in by Historical Events," *The Economic Journal*, Vol. 99, No. 394.
- Blair, M. M. and S. M. H. Wallman [2001], *Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles*, The Brookings Institution.
- Brown, V. H. [1995], "Accounting Standards: Their Economic and Social Consequences," In Bloom, R. and P. T. Elgers, *Issues in Accounting Policy: a Reader*, The Dryden Press.
- Buckley, J. W. [1976], "The FASB and Impact Analysis," *Management Accounting*, Vol. 57, No. 10.
- Chan, L. K. C., J. Lakonishok and T. Sougiannis [2001], "The Stock Market Valuation of Research and Development Expenditures," *The Journal of Finance*, Vol. 56, No. 6.
- Cohen, W. M. and S. Klepper [1992], "The Anatomy of Industry R & D Intensity Distributions," *The American Economic Review*, Vol. 82, No. 4.
- Financial Accounting Standards Board [1974], *Statement of Financial Accounting Standards No. 2, Accounting for Research and Development Costs*, 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*, FASB.
- Hawkins, D. M. [1973], "Financial Accounting, the Standards Board, and Economic Development," in *The Saxe Lectures in Accounting 1973-1974*, The Bernard M. Baruch College, City University of New York.  
([http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe\\_1973/hawkins\\_73.htm](http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe_1973/hawkins_73.htm))
- 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*

研究開発費会計基準の制定アプローチに関する一考察（宮原）

- Standard E32, Comparability of Financial Statements*, IASC.
- International Accounting Standards Committee [1989b], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC.
- 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.
- 伊藤邦雄[2000]「会計制度における諸問題—経済的影響パラダイムにみる会計原則と会社法の交錯—」, 津守常弘編『現代会計の国際的動向と展望』九州大学出版会。
- Katz, M. L. and C. Shapiro [1985], “Network Externalities, Competition and Compatibility,” *The American Economic Review*, Vol. 75, No. 3.
- 企業会計基準委員会 [2006]「日本基準と国際会計基準とのコンバージェンスへの取り組みについて—CESRの同等性評価に関する技術的助言を踏まえて—」企業会計基準委員会。
- 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。
- Leibenstein, H. [1950], “Bandwagon, Snob, and Veblen Effects in the Theory of Consumers’ Demand,” *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 64, No. 2.
- Lev, B. [2001], *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, Brookings Institution Press.
- Mansfield, E. [1964], “Industrial Research and Development Expenditures: Determinants, Prospects, and Relation of Size of Firm and Inventive Output,” *The Journal of Political Economy*, Vol. 72, No. 4.
- 松田俊介 [2000]「業界標準の決定要因と最新動向」, 新宅純二郎・許斐義信・柴田高

研究開発費会計基準の制定アプローチに関する一考察（宮原）

『デファクト・スタンダードの本質：技術覇権競争の新展開』有斐閣。

May, R. G. and G. L. Sundem [1976], "Research for Accounting Policy: An Overview," *Accounting Review*, Vol. 51, No. 4.

Miller, P. B. W., R. J. Redding and P. R. Bahunson [1994], *The FASB: The People, The Process, and the Politics*, 3rd ed., Richard D. Irwin, Inc.

宮原裕一 [2005a] 「研究開発費会計における公的会計政策－R&D集約型業種を対象として－」『経済論究』（九州大学大学院経済学会）第123号。

宮原裕一 [2005b] 「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。

宮原裕一 [2006a] 「研究開発費会計基準の制定アプローチに関する一考察」日本会計研究学会第65回大会自由論題（於：専修大学，2006年9月8日）。

宮原裕一 [2006b] 「日本の研究開発費会計基準の国際的統合化について」『九州経済学会年報』第44集。

長岡貞男・平尾由紀子 [1998] 『産業組織の経済学』日本評論社。

中野誠 [2006] 「研究開発投資と株式価値の関係性：グローバル研究」，伊藤邦雄編著『無形資産の会計』中央経済社。

中野誠 [2005] 「無形資源と競争優位性」，九州大学会計研究会での報告用ペーパー。

中村恒彦 [2002] 「アメリカ研究開発費会計の経路依存」，山地秀俊編著『マクロ会計政策の評価』神戸大学経済経営研究所。

岡部孝好 [1994] 「会計情報のブーメラン効果と研究開発支出」『JICPA ジャーナル』第6巻第9号。

大塚成男 [2006] 「無形資産会計をめぐる会計基準設定活動の政治化」，伊藤邦雄編著『無形資産の会計』中央経済社。

Perry, S. and R. Grinaker [1994], "Earnings Expectations and Discretionary Research and Development Spending," *Accounting Horizons*, Vol. 8, No. 4.

劉慕和 [2005] 『研究開発投資の会計処理と市場の評価』同文館。

桜井久勝 [2005] 「概念フレームワークへの期待と討議資料の論点」，齊藤静樹編著『詳解「討議資料■財務会計の概念フレームワーク」』中央経済社。

Scherer, F. M. [1965], "Firm Size, Market Structure, Opportunity, and the Output of Patented Inventions," *The American Economic Review*, Vol. 55.

Shapiro, C. and H. R. Varian [1999], *Information Rules: a Strategic Guide to the Network Economy*, Harvard Business School Press.

Solomons, D. [1978], "The Politicization of Accounting," *Journal of Accountancy*, Vol. 146, No. 5.

Street, D. L. and K. A. Shaughnessy [1998], "The Quest for International Accounting Harmonization: A Review of the Standard Setting Agendas of the IASC, UK,

研究開発費会計基準の制定アプローチに関する一考察（宮原）

Canada, and Australia, 1973-1997," *The International Journal of Accounting*, Vol. 33, No. 2.

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。

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。

若杉明編著 [1977] 『会計学』青林書院新社。

Wyatt, A. R. [1977], "The Economic Impact of Financial Accounting Standards," *Journal of Accountancy*, Vol. 144, No. 4.

八重倉孝 [2006] 「研究開発投資の費用配分と将来業績の関係性」, 伊藤邦雄編著『無形資産の会計』中央経済社。

Zeff, S. A. [1978], "The Rise of 'Economic Consequences'," *Journal of Accountancy*, Vol. 146, No. 6.