

久留米大学大学院比較文化研究科

博士学位申請論文

我が国における研究開発費会計の研究

中尾 隆太

[凡例]

略語	正式名称	日本語訳
ASBJ	Accounting Standards Board of Japan	企業会計基準委員会(日本)
A/L view	Asset and Liability view	資産負債中心観
APB	Accounting Principles Board	会計原則審議会(米国)
CAM	Critical Audit Matters	監査上の重要な事項(米国)
E9	Exposure Draft 9, Accounting for Research and Development	公開草案 9「研究開発費の会計」(IASC)
E32	Exposure Draft 32, Comparability of Financial Statement	公開草案 32「財務諸表の比較可能性」(IASC)
FASB	Financial Accounting Standards Board	財務会計基準審議会(米国)
IAS	International Accounting Standard	国際会計基準(IASC)
IASB	International Accounting Standards Board	国際会計基準審議会
IASC	International Accounting Standards Committee	国際会計基準委員会
IAS9	IAS9 Accounting for Research and Development Activity	IAS9「研究および開発活動の会計」(IASC)
改訂 IAS9	IAS9 Research and Development Cost	IAS9「研究開発費」(IASC)
IAS38	IAS38 Intangible Asset	IAS38「無形資産」(IASC)
IFRS	International Financial Reporting Standard	国際財務報告基準(IASB)
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	証券監督者国際機構
KAM	Key of Audit Matters	監査上の主要な検討事項
R/E view	Revenue and Expense view	収益費用中心観
SFAS	Statement of Financial Accounting Standard	財務会計基準書(米国)
SFAS 2	SFAS No.2, Accounting for Research and Development Cost	財務会計基準書第 2 号「研究開発費会計」(米国)

[本論文の我が国における基準等の略称一覧]

略称	正式名称もしくは説明
商工省準則	(商工省財務管理委員会による)財務諸表準則
陸軍準則	陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則
海軍要領	海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領
財務諸表等規則	財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則
計算書類規則	株式会社の貸借対照表、損益計算書及び付属明細書に関する規則
措法	租税特別措置法
措令	租税特別措置法施行令
基本通達	法人税法基本通達
監基報	監査基準委員会報告書

目 次

序章

1. 本論文の目的と意義

2. 問題の所在

2-1 問題の背景

2-2 問題意識

3. 本論文の構成

第1章 研究開発費会計を支える会計理論

—会計観と利益計算法に係る論点の整理—

1. はじめに

2. 会計観の概要

2-1 A/L view の概念整理

2-1-1 A/L view の考え方

2-1-2 A/L view に基づく研究開発費の会計処理

2-2 R/E view の概念整理

2-2-1 R/E view の考え方

- 2-2-2 R/E view に基づく研究開発費の会計処理
- 2-3 2つの会計観の相違
- 3. 利益計算法の概要
 - 3-1 財産法 of 概念整理
 - 3-1-1 財産法 of 考え方
 - 3-1-2 財産法 に基づく研究開発費 of 会計処理
 - 3-2 損益法 of 概念整理
 - 3-2-1 損益法 of 考え方
 - 3-2-2 損益法 に基づく研究開発費 of 会計処理
- 4. 会計観 と利益計算法 との關係
 - 4-1 財産法 と A/L view との關係
 - 貸借対照表 of 視点から—
 - 4-2 損益法 と R/E view との關係
 - 損益計算書 of 視点から—
- 5. おわりに

第2章 我が国における研究開発費会計1

—試験研究費及び研究開発費に関する会計処理の歴史の変遷—

1. はじめに
2. 1934年~1949年における会計処理
 - 2-1 「財務諸表準則」の規定
 - 2-2 「陸軍軍需品工事業場財務諸表準則」及び
「海軍軍需品工事業場財務諸表作成要領」の規定
 - 2-3 「製造工業財務諸表準則」の規定
3. 1949年~1998年における会計処理
 - 「企業会計原則」の規定—
4. 1998年以降の会計処理
 - 「研究開発費等に係る会計基準」の規定—
5. おわりに

第3章 我が国における研究開発費会計2

—商法及び法人税法における取扱い—

1. はじめに
2. 会計基準と商法及び法人税法との相互関係

2-1 商法における研究開発費会計について

2-2 法人税法における研究開発費会計について

3. おわりに

第4章 米国基準及び国際基準における研究開発費会計

1. はじめに

2. 米国基準における研究開発費会計(US-R&D)

3. 国際基準における研究開発費会計(IFRS- R&D)

4. 米国基準及び国際基準における研究開発費会計の比較

4-1 研究開発活動の定義の比較

4-2 会計処理の比較

5. おわりに

第5章 会計観と会計基準の関係

—会計処理の相違に焦点をあてて—

1. はじめに

2. 数値例による会計基準比較

2-1 研究支出時(第1会計年度期首)

2-2 開発支出時(第2会計年度期首)

2-3 決算時(第2会計年度期末)

3. 会計観と会計基準との関係を示す座標

4. おわりに

第6章 研究開発費会計のシミュレーション分析

—日本基準採用企業が国際基準を採用した場合—

1. はじめに

2. シミュレーション分析

2-1 シミュレーション分析の手順

2-2 シミュレーション分析の結果

2-2-1 連結損益計算書への影響

2-2-2 連結貸借対照表への影響

3. おわりに

第7章 監査論点としての研究開発費会計

—KAMを中心として—

1. はじめに
2. KAMの概要について
 - 2-1 KAMが導入された経緯
 - 2-2 KAMの導入によって期待される効果
 - 2-3 監査報告書におけるKAMの記載
3. KAMの決定プロセスについて
4. おわりに

第8章 研究開発費会計に関するKAMの事例研究1

—三菱ケミカルホールディングスの「耐用年数を確定できない無形資産の評価」—

1. はじめに
2. 三菱ケミカルホールディングスの会社概要
3. 「耐用年数を確定できない無形資産の評価」の内容及び決定理由
4. おわりに

第9章 研究開発費会計に関する KAM の事例研究 2

—オリンパスの「開発費用の資産化プロセスと会計処理」—

1. はじめに
2. オリンパスの会社概要
3. 「開発費用の資産化プロセスと会計処理」の内容及び決定理由
4. おわりに

終章

補足資料 1

国際基準採用企業における売上高研究開発費比率と研究開発費の資産化率

1-A 研究開発投資額 TOP100 一覧

1-B 国際基準採用企業における売上高研究開発費比率と研究開発費の資産化率

補足資料 2

我が国における KAM 記載の会社一覧(連結)

初出一覧

次の各章は、以下の公表論文を基にして、加筆・修正を施している。

第5章 会計観と会計基準の関係

—会計処理の相違に焦点をあてて—

「会計観と会計基準の関係に関する考察—研究開発費会計に焦点をあてて—」
『日本経営会計学会誌経営会計研究』第23巻第1号, 2020年3月, 日本経営会計学会, 59-76頁 (査読あり)

第6章 研究開発費会計のシミュレーション分析

—日本基準採用企業が国際基準を採用した場合—

「我が国会計基準と国際財務報告基準の比較—研究開発費についてのシミュレーション分析—」『日本経営会計学会誌経営会計研究』第20巻第2号, 2016年3月, 日本経営会計学会, 89-101頁 (査読あり)

次の各章は、修士学位論文を大幅に加筆・修正したものである。

第1章 研究開発費会計を支える会計理論

—会計観と利益計算法に係る論点の整理—

「IFRSの適用がわが国企業の会計利益に与える影響—研究開発投資にかかる会計処理を例として—」『久留米大学大学院ビジネス研究科修士学位論文』4-10頁

第2章 我が国における研究開発費会計1

—試験研究費及び研究開発費に関する会計処理の歴史の変遷—

「IFRSの適用がわが国企業の会計利益に与える影響—研究開発投資にかかる会計処理を例として—」『久留米大学大学院ビジネス研究科修士学位論文』11-16頁

第 4 章 米国基準及び国際基準における研究開発費会計

「IFRS の適用がわが国企業の会計利益に与える影響—研究開発投資にかかる会計処理を例として—」『久留米大学大学院ビジネス研究科修士学位論文』17-24 頁

次の各章は、本論文作成にあたって書き下ろしたものである。

序章

第 3 章 我が国における研究開発費会計 2 —商法及び法人税法における取扱い—

第 7 章 監査論点としての研究開発費会計 —KAM を中心として—

第 8 章 研究開発費会計に関する KAM の事例研究 1 —三菱ケミカルホールディングスの「耐用年数を確定できない無形資産の評価」—

第 9 章 研究開発費会計に関する KAM の事例研究 2 —オリンパスの「開発費用の資産化プロセスと会計処理」—

終章

序章

1. 本論文の目的と意義

本論文の目的は、研究開発費に関する論点を対象として、会計観の違いが会計実務及び監査実務にどのような影響を及ぼすのか具体的に示すことである。

国や地域によって言語や文化が異なるように、従来は、会計実務及び監査実務も、それぞれの国や地域によって異なっていた。しかしながら、近年、会計基準の国際的統合化(調和化)が最終段階を迎え、各国の会計実務及び監査実務¹を裏付ける会計基準の差異が縮小しつつある。

また、会計基準の「設定及び改廃に際しては、概念フレームワークの内容に関する解釈が必要」²とされ、この概念フレームワークの根幹にあるのが、会計観である。つまり、会計基準は、概念フレームワークを介して、会計観と会計実務を繋ぐ連結環となっているといえる。したがって、会計観の違いが会計実務及び監査実務にどのような影響を及ぼすかを示すためには、会

¹ 監査実務を直接裏付けるのは監査基準であるが、会計基準は監査実務における財務諸表の適正性の判断規準であるため、監査実務の裏付けにもなり得る（福川[1997] 750頁）。

² 企業会計基準委員会[2006]6頁。

計基準と会計観との関係を明らかにしなければならないのである。

これらのことから、会計基準と会計観の関係を明らかにする研究には、我が国の今後の会計実務及び監査実務を裏付ける会計基準の設定・改廃に貢献するという重要な意義があるといえる。

そこで、本論文では、我が国の会計基準のうち、まだ国際的統合化(調和化)がなされていない数少ない論点のひとつである研究開発費会計を考察の対象とし、会計観の違いが会計実務及び監査実務にどのような影響を及ぼすのかについて、具体的に検討することにより、会計基準と会計観の関係の一端を明らかにしたい。

2. 問題の所在

2-1 問題の背景

現在、会計基準の国際的統合化(調和化)が最終段階を迎え、各国の会計基準設定機関が、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standard : 以下、IFRS という) もしくは IFRS に準ずる会計基準を採用しつつある。

会計基準の国際的統合化(調和化)の潮流の形成は、1973年6月に設立された国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : 以下、IASC という) が1989年1月に公表した公開草案 (Exposure Draft) 32「財務諸表の比較可能性 (Comparability of Financial Statement)」(以下、E32 という) にあるとされる¹⁰。

IASC は、1975年1月に最初の国際会計基準 (International Accounting Standard : 以下、IAS という) となるIAS 1「会計方針の開示 (Disclosure of Accounting Policy)」を公表して以来、1986年1月までに26のIASを公表したが¹¹、E32が公表されるまで注目されることはなかった。これは、IASCがプライベート・セクターであるがゆえに、IASに法的拘束力がなかったためであると考えられる¹²。

IASC 及び IAS にとって大きな転換点となったのは、1987年9月に証券

¹⁰ E32 が会計基準の統合化(調和化)の契機となったと評する論文として、平松[1994]、山地[2010]等がある。

¹¹ IASC は、1977年2月に公開草案 (Exposure Draft) 9「研究開発費の会計 (Accounting for Research and Development)」(以下、E9 という) を公表した後、1978年7月にIAS9「研究および開発活動の会計 (Accounting for Research and Development Activity)」(以下、IAS9 という) を公表している。

¹² 従来公表された国際会計基準が多数の代替的な会計処理基準を認めているため事実上基準たりえないこと、国際会計基準の取扱範囲が限定されているために具体的指針として機能しえないため、E32が公表されるまで国際会計基準は各国・各界から無視され続けてきた(平松[1994]220頁)との指摘がある。

監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions：以下、IOSCO という）が「財務諸表の比較可能性を高めるために会計処理の選択肢を削除する」¹³ため、IASC と共同で「財務諸表の比較可能性」プロジェクト（以下、比較可能性プロジェクトという）に着手したことであろう。IASC は、IOSCO の支持をうけたことにより、それまでに公表していた IAS の見直しをおこない、E32 を公表するに至ったのである。

E32 公表後、IOSCO は 1995 年 7 月にコア・スタンダードについて「IASC が改善及び対処した場合には、IAS を推奨する」¹⁴旨を通知し、IOSCO と IASC 間において交渉が続けられた結果、IOSCO と IASC との間で合意がなされ、2000 年 3 月に比較可能性プロジェクトは完了し¹⁵、同年 5 月に IOSCO は、IAS を正式に承認した。IOSCO は、世界各国または地域の証券

¹³ IOSCO[1990]p.2

¹⁴ IOSCO[2000a]p.10

コア・スタンダードとは、「クロスボーダーで資金調達をおこなう企業のための包括的な会計基準」（広瀬・間島[1999]16 頁）を意味する。

コア・スタンダードには研究開発費に関する論点も含まれており、これをうけて、1993 年 10 月に IAS9 は改訂され、IAS9「研究開発費(Research and Development Cost)」(以下、改訂 IAS9 という)が公表されている。

なお、コア・スタンダードのリストに挙げられた会計基準のうち、改訂がなされた会計基準をいくつか挙げれば、研究開発費に関する論点以外に、IAS16「有形固定資産(Property, Plant and Equipment)」、IAS17「リース(Lease)」、IAS18「収益の認識(Depreciation Accounting)」等がある(IOSCO[2000b]p.5)。

¹⁵ IOSCO[2000a]p.11

監督当局や証券取引所等から構成されている国際的な機関であることから、IOSCO が IAS を承認したことは、IAS が各国の会計基準として採用される大きな後ろ盾を得たことを意味する。

つづいて、2001 年 4 月には、IASC の組織が改組¹⁶され、独立した民間の非営利基準設定機関として、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board：以下、IASB という)が設立された。これに伴い、IASB が公表する会計基準は IFRS と称された。IASB は、これまでの法的拘束力をもたない IASC とは異なり、各国の会計基準設定機関との連携を図ることによって IFRS を設定・公表することとなった。したがって、IASB 及び IFRS は、IOSCO から支持をうけたことによって、グローバル・スタンダードとなる道が開かれたといえよう¹⁷。

我が国においては、2007 年 8 月に、企業会計基準委員会(Accounting Standards Board of Japan：以下、ASBJ という)と IASB の間で締結された東京合意¹⁸、2008 年 12 月に欧州委員会(European Commission:以下、EC とい

¹⁶ 1996 年から 2001 年まで IASC の日本代表を務め、IASB に改組してから 2011 年まで IASB の理事を務めた山田辰巳氏は、IASC から IASB への改組は、「①各国の利害に左右されない独立した専門家による会計基準の設定プロセスの確立②各国の基準設定主体との連携を前提とした各国会計基準の収斂の推進」(山田[2002]45 頁)がポイントとされたと解説している。

¹⁷ 山地[2010]3 頁。

¹⁸ 東京合意は、短期および長期のコンバージェンス・プロジェクトにおける目標期

う)による日本基準¹⁹と IFRS における同等性評価の最終決定²⁰、及び 2010 年 3 月からの IFRS の任意適用等²¹を経て、IFRS のコンバージェンスないし エンドースメントといった進展を見せている。

しかしながら、日本基準と IFRS では、会計観に決定的な相違点が存在しており、両基準の間で統合化(調和化)がなされていない論点が残されている。それゆえ、我が国の会計基準設定において、IFRS とどう向き合い、如何に対応していくかは、依然として重要な研究テーマであるといえる。

日の設定を含む方策の推進を目的とするものである(浦崎[2008]7 頁)。

¹⁹ ここでいう日本基準とは、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の略称である。なお、日本基準の定義を示すにあたっては、異島[2021]を参考にした(7 頁)。

²⁰ EC[2008]p.2

²¹ EC が下した同等性評価の最終決定をうけて、2009 年 6 月に「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)」(企業会計審議会[2009])が公表され、我が国は任意適用という形で IFRS を導入した。その後、2013 年 6 月に公表された「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」(企業会計審議会[2013])に基づき、IASB により公表された会計基準等に関するエンドースメント手続が実施され、2015 年 6 月に「修正国際基準(国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準)」を公表した(企業会計基準委員会[2018]2 頁)。

2-2 問題意識

周知のとおり、各国の会計基準設定機関が IFRS を導入する際は、ピュアな IFRS をそのまま導入する方法（アドプション）と自国基準への IFRS の取込手続きを経る方法（エンドースメント）に大別される。

アドプションであろうとエンドースメントであろうと、我が国の会計基準として IFRS を導入するとなれば、現行の会計制度全体の改正が必要となる。なぜなら、我が国の会計制度は、目的を異にする商法・金融商品取引法・法人税法で構成され、また、商法と法人税法の間には、「確定決算基準(法人税法第 74 条)が存在するため、商法を中心とした両天秤型の企業会計法の構造」²²となっており、上記三法が密接に関連しているからである。

くわえて、我が国における会計の理論的枠組みの抜本的な見直しが必要となる可能性もある。なぜなら、IFRS に矛盾しない会計基準を採用し、会計実務を当該基準に基づき遂行するためには、IFRS に適合した会計概念フレームワークの採用が不可欠だからである。

IFRS は、収益費用中心観（Revenue and Expense view：以下、R/E view という）ではなく、資産負債中心観（Asset and Liability view：以下、A/L

²² 徳賀[2000]207 頁。

view という) という会計観を重視している²³。

これら 2 つの会計観の萌芽は、1976 年に米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standard Board : 以下、FASB という) が公表した『討議資料 財務会計および財務報告のための討議資料に関する論点の分析 : 財務諸表の構成諸要素とその測定 (An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, FASB Discussion Memorandum)』(以下、討議資料という) に求められる²⁴。

討議資料の特徴は A/L view という会計観²⁵への支持を示していることにある²⁶。その一方で、従来の我が国の会計基準は、適正な期間損益計算をおこなうことを重視しており、“R/E view 的”な考え方に基づく立場をとってきたといわれる²⁷。この 2 つの会計観の関係については、「完全に対極にある会計観である」²⁸として、A/L view と R/E view が対立的な関係にあると

²³ IFRS が A/L view を重視しているとする論文として山地[2010]等がある。

²⁴ 討議資料の邦訳については、津守監訳[1997]を引用する。

津守監訳[1997]では「view」を「アプローチ」と訳しているが、同じ発音の英語の“approach”は「接近」という異なる意味があるため、本論文では、「中心観」と訳すこととする。

²⁵ 「会計観」を「利益観」とよぶ論者もいる (佐藤[1995]849-855 頁)。

²⁶ 徳賀[2002]168 頁。

²⁷ 我が国の会計基準における会計観については本論文の第二章で詳述する。

²⁸ 内藤[2014]14 頁。

位置づける論者がいる一方で、「収益費用アプローチに依拠して利益計算をおこなう場合の収益と費用の期間配分の恣意性を極力小さくするために、経済的資源ではないものを無制限に見越し計上することに歯止めをかける意味で資産負債アプローチが収益費用アプローチの補完的役割を担ってきた」²⁹として、A/L view と R/E view が相互補完的な関係にあると位置づける論者もいるように、A/L view と R/E view の関係は必ずしも明らかになっていない。また、会計観と会計基準との関係については「特定の会計基準をみると、資産負債中心観が首尾一貫して採用されているわけではなく、また、特定の会計基準に依拠した処理が収益費用中心観に基づいたものか資産負債中心観に基づいたものかを決定する際に、両者が、収益費用中心観でなければ資産負債中心観である（または、その逆）といった補集合の関係にはない」³⁰との指摘があるように、複数の会計基準について、A/L view と R/E view のハイブリッドとなっている会計基準が少なからず存在するという状況にある。

ここで、一言に「会計基準」といっても、各国や地域で採用されている会計に関するあらゆる基準や規則を総称する場合もあれば、企業結合に関する会計基準、研究開発費に関する会計基準、工事の収益認識に関する会

²⁹ 辻山[2007]142頁。

³⁰ 徳賀[2002]147-148頁。

計基準、リースに関する会計基準といった個別の基準を意味する場合もある。

そこで、以下、本論文では、日本基準の他、米国で採用されている個別の会計基準の総称を米国基準とよび、個別の IAS/IFRS を総称して国際基準とよぶ。

日本基準、米国基準及び国際基準は、既述のような個別の基準が存在することから、種々の論点が複雑に絡み合った状態で存在している。そのため、既に採用している会計基準からそれとは異なる会計基準に変更した結果、企業の財務諸表の数値（財務数値）に変化があったとしても、それがどの論点からどの程度生じているか識別することは困難である。この意味において、個別の会計基準に焦点を絞って、検証することに意義があるといえる。

冒頭で述べた会計基準の国際的統合化（調和化）の流れによって、日本基準は国際基準に準ずるように改訂を重ねてきている。しかし、研究開発費は、①需要の高さ、②企業の将来収益における重要性、③会計基準の違いによる会計処理の相違が端的にあらわれているにもかかわらず³¹、日本基準の国際化の中でとり残された領域であるといえる。以上が本論文における問題意識である。よって、研究開発費に関する論点をとり上げることとした。

³¹ 五百竹・松川[2012]91-95 頁。

具体的には、日本基準における研究開発費会計、米国基準³²及び国際基準における研究開発費にかかるものを取りあげる。研究開発費に関する会計処理³³について、米国基準は、財務会計基準書（Statement of Financial Accounting Standard：以下、SFAS という）第 2 号「研究開発費会計（Accounting for Research and Development Cost）」（FASB[1974]）³⁴によって規定され、国際基準においては、IAS 38「無形資産（Intangible Asset）」（IASB[1999]）によって規定されている。

また、本論文では、各会計基準の比較を容易にするため、日本基準における研究開発費会計を J-R&D とよび、SFAS2 及び IAS38 については、前者を US-R&D、後者を IFRS-R&D とよぶ。なお、詳細は後述するが、J-R&D は 1998 年に公表された「研究開発費等に係る会計基準」（企業会計審議会 [1998a]）によって会計処理が変更されている。そこで、公表前を旧 J-R&D、公表後を新 J-R&D とよび、J-R&D は両者の総称とする。

³² Rubin[1984]が提示した「The house of GAAP」（p.123）によれば、米国基準は 4 つのカテゴリーに区別され、各カテゴリーによって信頼度が変化する。

³³ 会計処理と仕訳について、同一である、または、異なるという見解があるが、本論文では、両者は同一の意味を示すものとする。

³⁴ US-R&D は、「The house of GAAP」（Rubin[1984]p.123）が示すカテゴリーのうち、最も上位に位置する FASB 基準書(Statement)に含まれる。

3. 本論文の構成

本論文では、次のように論を展開していく。

まず、第1章「研究開発費会計を支える会計理論—会計観と利益計算法に係る論点整理—」において、A/L view と R/E view の概念整理をおこなった上で、利益計算法である財産法及び損益法と数値例をもちいて比較しながら、両会計観の理論的特徴を明らかにする。

続く第2章「我が国における研究開発費会計 1—試験研究費及び研究開発費に関する会計処理の歴史の変遷—」では、約半世紀にわたって容認規定であった試験研究費の資産化が1998年に公表された新J-R&Dによって禁止されたことに注目し、試験研究費及び研究開発費に関する会計処理の歴史の変遷を渉猟し、そこにみられる変化とそれを巡る議論を確認する。

第3章「我が国における研究開発費会計 2—商法及び法人税法における取扱い—」では、会計基準と商法及び法人税法は、密接な相互関係がありながら、会計処理によっては、三者間において必ずしも同じ会計処理をするとは限らないことから、商法及び法人税における研究開発費の定義及び範囲の確認をおこなうとともに、会計基準と商法及び法人税との関係について考察をおこなう。

第4章「米国基準及び国際基準における研究開発費会計」においては、日本基準に影響を与えている米国基準及び国際基準における研究開発費に関するそれぞれの会計基準（US-R&D 及び IFRS-R&D）について、J-R&D と比較をおこなうため、会計処理とあわせて概説する。

第5章「会計観と会計基準の関係—会計処理の相違に焦点をあてて—」では、会計観と会計基準との関係を示す座標を決定した上で、数値例をもちいて、J-R&D、US-R&D 及び IFRS-R&D の位置付けを明らかにする。

続く第6章の「研究開発費会計のシミュレーション分析—日本基準採用企業が国際基準を採用した場合—」では、日本基準を採用している企業が国際基準を採用した場合に生じる影響について、企業の財務諸表の数値（財務数値）に焦点をあてて分析をおこなう。

さらに、第7章「監査論点としての研究開発費会計—KAM を中心として—」では、研究開発費に関する会計処理が KAM として取り上げられている事実があることから、第8章及び第9章に先立ち、KAM の概要について確認をおこなうとともに、KAM 導入により期待できる効果について「監査基準の改訂に関する意見書」（企業会計審議会[2018]）（以下、意見書という）、監査基準委員会報告書（以下、監基報という）701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」（日本公認会計士協会[2019]）（以

下、監基報 701 という) 及び先行研究をもとに検討する。

第 7 章を踏まえ、第 8 章「研究開発費会計に関する KAM の事例研究 1—三菱ケミカルホールディングスの『耐用年数を確定できない無形資産の評価』—」及び第 9 章「研究開発費会計に関する KAM の事例研究 2—オリンパスの『開発費用の資産化プロセスと会計処理』—」では、研究開発費に関する KAM の「内容及び決定理由」について検証する。

最後に、終章において本論文の要約と残された課題を明示して、本論文の結びとしたい。

第 1 章

研究開発費会計を支える会計理論

－会計観と利益計算法に係る論点整理－

1. はじめに

A/L view と R/E view のいずれを選択するかという問題は、その後、米国の会計基準だけでなく、国際基準や日本基準にも影響を与える重要なテーマの 1 つとなっている。そこで、本章では、両会計観の相違が鮮明になるように、徳賀[2002]を中心として、両会計観の理論的特徴を明らかにする。なお、徳賀[2002]は、討議資料が示した両会計観の理論的特徴について論じられている論文の 1 つである³⁵。

具体的には、両会計観と利益計算法である財産法及び損益法の比較をお

³⁵ 徳賀[2002]は、斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』（中央経済社）に収録されている論文である。本書は、日本会計研究学会の特別委員会「会計基準の動向と基礎概念の研究」（委員長：斎藤静樹氏）（2002 年 9 月 最終報告）に基づくものである。

こなう³⁶。比較をおこなうにあたっては、下記の数値例 1 を材料とする。

なお、財産法と損益法の内容については、理解が必ずしも一様でない可能性³⁷があることから両者の定義を決定しておく必要がある。そこで、本論文では、岩田[1944]が述べる財産法と損益法をもちいることとする。

数値例 1

ある新技術の研究開発をおこなう。 第1会計年度の期首に、研究をおこなうために100の現金支出をした。 第2会計年度の期首に開発のために300の現金支出をおこない、当該新技術は完成した。 第2会計年度期末の決算時において、当該新技術300について市場で競争力があることが確認されている。また、経営者が第2会計年度期末の決算時において繰延資産と判断した開発費の額及び当該新技術の公正価値は下記の表のとおりである。 なお、当該新技術について、経営者は新技術の価値400、耐用年数10年、残存価値0と見積もっている。		
第2会計年度期末の決算時	経営者が繰延資産と判断した額	300
	公正価値	500

(出所) 徳賀[2002]160-161 頁の事例を参考に作成した。

³⁶ 両会計観を論じる上で、実現基準、利益概念と資本維持、連携（非連携）及び包括利益等の論点もあるが、これらは、本論文の目的の対象外であるため、考察の対象外とする。

³⁷ 理解が一様ではない可能性がある³⁷と述べた根拠として、例えば、岩田[1944]は「財産法は通常、期末資本－期初資本＝利潤の算式で表現される利潤算定方法である」（169 頁）と述べているが、松本[2002]は「我が国で財産法をいうとき、それは単に二時点間の純資産の比較による利益計算方式を意味するだけでなく、会計目的、貸借対照表の作成方法、資産負債の評価方法等を特定した会計モデルを意味することがある」（105 頁）とする論者もいる。

2. 会計観の概要

2-1 A/L view の概念整理

2-2-1 A/L view の考え方

討議資料は、A/L view の利益を「一期間における営利企業の正味資源の増分の測定値」³⁸と定義しており、利益を「資産・負債の増減額に基づいて定義する」³⁹としている。一方、収益は「当該期間における資産の増加および負債の減少に基づいて」⁴⁰定義され、費用は「当該期間における資産の減少および負債の増加に基づいて」⁴¹定義される。

討議資料においては、A/L view における鍵概念として、資産は、「企業の経済的資源の財務的表現」⁴²であり、負債は、「将来他の実体に資源を引き渡す義務の財務的表現」⁴³であると定義している。また、A/L view の基本的な測定プロセスは、「資産・負債の属性およびそれらの変動を測定する」⁴⁴こと

³⁸ FASB[1976]par.34 (津守監訳[1997]53 頁)

³⁹ FASB[1976]par.34 (津守監訳[1997]53 頁)

⁴⁰ FASB[1976]par.34 (津守監訳[1997]53 頁)

⁴¹ FASB[1976]par.34 (津守監訳[1997]53 頁)

⁴² FASB[1976]par.34 (津守監訳[1997]53 頁)

⁴³ FASB[1976]par.34 (津守監訳[1997]53 頁)

⁴⁴ FASB[1976]par.34 (津守監訳[1997]53 頁)

とされ、その際その他の財務諸表の構成要素はすべて、「資産・負債の属性の測定値相互間の差額、あるいは当該各測定値の変動額として測定される」こととされている⁴⁵。

また、討議資料は、A/L view における利益を「1 期間における営利企業の正味資源の測定値」⁴⁶であるとしている。具体的には、「正の利益要素—すなわち収益—は当該期間における資産の増加および負債の減少に基づいて定義される。そして、負の利益要素—すなわち費用—は当該期間における資産の減少および負債の増加」⁴⁷に基づいて定義される。

既述のとおり、A/L view は「収益を 1 期間中の資産の増加および負債の減少として定義し、費用を資産の減少および負債の増加と定義」⁴⁸することから、利益の構成要素である収益や費用においては、「資産および負債の定義をおこなったあとでなければ意味を持たない」⁴⁹のである。したがって、A/L view における収益と費用は、資産と負債の定義が先行し、その増減変化として定義されることになる。

以上のことから、A/L view は、経済的資源の重視及びその財務的表現と

⁴⁵ FASB[1976]par.34 (津守監訳[1997]53-54 頁)

⁴⁶ FASB[1976]par.34 (津守監訳[1997]53 頁)

⁴⁷ FASB[1976]par.34 (津守監訳[1997]53 頁)

⁴⁸ 佐藤[1995]142 頁。

⁴⁹ 佐藤[1995]142 頁。

しての資産が財務諸表構成要素の中の中核的な存在であると解することができよう。したがって、「貸借対照表の資産は経済的資源に限られ、負債はそれを引き渡すべき義務だけに限定される」⁵⁰と指摘されるように、A/L view において経済的資源⁵¹が重要視されているといえる。

すなわち、討議資料における A/L view の特徴は、会計の認識対象を経済的資源に限定し、資産概念を収益・費用概念、さらには負債概念よりも先行される点に集約できるだろう。

以上のことをまとめると、図表 1-1 のようになる。

⁵⁰ 桜井[2010a]44 頁。

⁵¹ 討議資料は、経済的資源を「経済活動を遂行していくうえで利用可能な希少財(需要に比べて供給が限られている)」と定義している (FASB[1976]par.57 (津守監訳[1997]9 頁))。また、平松・広瀬[2010]は、資産における経済的資源を「発生の可能性の高い将来の経済的便益」(297 頁)と論じ、負債における経済的資源を「発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」(301 頁)であると論じている。

図表 1-1

A/L view のまとめ

利益	企業の富または正味資源の増加分
利益の決定方法	資産から負債を控除した残余である持分の増加要素としての収益と持分の減少要素としての費用の期間的対応
貸借対照表	純資産の変動額としての利益を計算する財務表
損益計算書	純資産の変動額として捉えられた利益の構成要素を示す財務表
批判点	資産・負債の価値変動は、いつ、どのように認識されるべきかに関する判断の余地がある

(出所) 徳賀[2002]151 頁を参考に作成した。

2-1-2 A/L view に基づく研究開発費の会計処理

討議資料における A/L view のもとでは、当該期間中の研究支出・開発支出の対象は将来の経済的便益として制約され、資産性があると認められる部分のみが無形資産として認識されることになる。

上記の A/L view の理解に基づき、15 頁に掲げた数値例の会計処理をおこなうと、研究支出 100 の支出は資産性がなく、開発支出 300 は資産性があると判断されたため、後者は無形資産として認識されることになるが、無形資産と認識されたのは、第 2 会計年度期末の決算時である。したがって、研

究支出時には、借方に研究支出 100、貸方に現金 100 と仕訳をおこなうと共に、開発支出時も研究支出時と同様に、借方に開発支出 300、貸方に現金 300 と仕訳をおこなう⁵²。

仕訳

(研究支出時)	研究支出	100	現金	100
	(費用の発生)		(資産の減少)	
(開発支出時)	開発支出	300	現金	300
	(費用の発生)		(資産の減少)	

そして、第 2 会計年度期末の決算時点において、期中に計上された研究支出及び開発支出の合計 400 のうち、300 は資産性があると判断されたため、開発支出（費用）300 を無形資産として繰延開発支出に振り替えると共に、完成された新技術の再評価がおこなわれた結果、新技術の公正価値は 500 であることから、再評価により計算された額と開発支出額との差額である 200（500-300）について、借方に繰延開発支出 200、貸方に評価益 200 と仕訳をおこない、それと同時に、借方に評価益 200、貸方に再評価剰余金 200 という仕訳がおこなわれる。なお、A/L view のもとでは減価償却費は計上さ

⁵² 新 J-R&D は、研究支出と開発支出を区別せず、両者を総称して研究開発費としている。

れない。

仕訳（決算時）

無形資産に振り替え	繰延開発支出	300	開発支出	300
	(資産の増加)		(費用の減少)	
新技術の再評価	繰延開発支出	200	評価益	200
	(資産の増加)		(収益の発生)	
評価益を純資産に振り替え	評価益	200	再評価剰余金	200

2-2 R/E view の概念整理

2-2-1 R/E view の考え方

討議資料は、「ある論者たちは、利益が儲けをえてアウトプットを稼得し販売するためにインプットを活用する企業の効率の測定値であるとみなしている。かれらは、なによりもまず、利益を1期間の収益と費用の差額に基づいて定義する」⁵³としてR/E viewの支持者が述べる定義を引用している。このような利益の算定については、「企業の達成した成果としての収益とそれを達成するために費やされた努力（犠牲）としての費用が、期間的に対応

⁵³ FASB[1976]par.38（津守監訳[1997]55頁）

させられることによって、その差額としての利益が算定され」⁵⁴、R/E view における「認識・測定」については、「仕入れた財貨または提供されたサービスは、その代価として受け取られるキャッシュ・インフローをもって期間限定されない収益として認識される。原初的認識（第一次認識）において認識された取引フローは、決算認識（第二次認識）において成果（実現収益）と努力（発生費用）の対応という形で当該期間に帰属させられる。収益・費用の原初的認識においては、過去・現在・将来における現金収支の金額によって記帳がなされるため、収益・費用の期間帰属は現金収支の時点と関係ないが、収益・費用の測定は、過去・現在・将来にわたる現金収支に枠付けられている」⁵⁵といえる。すなわち、A/L view のもとでは、純資産の増加が利益であり、資産と負債が鍵概念であるのに対し、R/E view のもとでは、利益は収益と費用との差額に基づいて定義され、収益と費用が鍵概念になるのである。

また、「収益・費用が支配的概念となるので、資産・負債の測定は、一般に、利益測定プロセスの必要性によって規定される。したがって R/E view に基づく貸借対照表には、企業の経済的資源が表さない項目、あるいは他の実体に資源を引き渡す義務を表さない項目が、資産・負債またはその他の構

⁵⁴ 徳賀[2002]147-148 頁。

⁵⁵ 徳賀[2002]148-149 頁。

成要素として記載されることがある」⁵⁶としている。このことから、収益と費用を対応させるために必要なものとして貸借対照表上に計上される見越・繰延項目を想定していることが理解できる。

以上のことから、討議資料における R/E view は、当期の収益・費用に次期以降分が含まれる場合は当期から除き繰り延べ、また当期において既に発生しているが実際は支払い・受取がなされていない収益・費用が含まれる場合は、これを当期のものとして見越し、収益は主に実現主義で認識され、費用はそれへの対応によって認識されることになる⁵⁷。以上のことをまとめると、図表 1-2 のようになる。

⁵⁶ FASB[1976]par.42 (津守監訳[1997]56 頁)

⁵⁷ 桜井[2010]76-78 頁。

図表 1-2

R/E view のまとめ

利益	企業の達成した成果としての収益とそれを達成する為に費やされた努力としての費用との差額
利益の決定方法	・実現収益と発生費用の期間的「対応」 ・「対応」は期間利益の「非歪曲」という概念に規定される
貸借対照表	収益・費用を計算した後に残る借方項目残高と貸方項目残高の集計表
損益計算書	収益と費用の差額としての利益を計算する財務表
批判点	「成果」と「努力」との対応に関する判断、あるいは期間利益の非歪曲に関する判断の余地がある

(出所) 徳賀[2002]151 頁を参考に作成した。

2-2-2 R/E view に基づく研究開発費の会計処理

討議資料は、「収益費用アプローチの支持者たちは、1 期間における収益と費用の良好もしくは適切な対応を得るために、資産負債アプローチの支持者達が拒否するようなある種の項目を、通常、財政状態表ないし貸借対照表に積極的に記載しようとする」⁵⁸とし、上記の項目は、「将来期間の利益測

⁵⁸ FASB[1976]par.51 (津守監訳[1997]60 頁)

なお、「資産負債アプローチの支持者達が拒否するようなある種の項目」とは、「繰延費用」および「繰延収益・引当金」をいう (FASB[1976]par.51 (津守監訳

定において償却され、あるいは繰り入れられる」⁵⁹ことになる。

係る理解に基づけば、R/E viewのもとでは、当該期間中の研究支出・開発支出は費用認識され、期末に当該費用の期間配分が決定され、収益に対応する研究支出・開発支出の全額を当期の費用とすることも、一部を当期の費用とすることも、また、全額を繰延資産（当期分は償却）とすることも可能である。

したがって、研究支出は全額費用、開発支出は全額繰延資産という処理も可能であり、繰延処理された開発費は組織的に将来の期間に費用配分されることになる。

上記の R/E view の理解に基づき、15 頁に掲げた数値例の会計処理をおこなうと、研究支出時、開発支出時、全てにおいて現金の支出があるため、それぞれの時点で、借方に研究支出を、貸方に現金を計上することになる。より具体的には、研究支出時には、借方に研究支出 100、貸方に現金 100 と仕訳するとともに、開発支出時には、借方に開発支出 300、貸方に現金 300 と仕訳をおこなう。

なお、開発支出 300 は資産性があると判断されたため、繰延資産に計上することが認められるが、資産性があると判断されたのは、第 2 会計年度期

[1997]60 頁))。

⁵⁹ FASB[1976]par.51 (津守監訳[1997]60 頁)

末の決算時である。したがって、この時点では繰延資産に計上されない。

仕訳

(研究支出時)	研究支出	100	現金	100
	(費用の発生)		(資産の減少)	
(開発支出時)	開発支出	300	現金	300
	(費用の発生)		(資産の減少)	

続いて、第2会計年度期末の決算時点では、開発支出に係る額の全額が繰延資産と判断されているため、借方に繰延開発支出 300、貸方に開発支出 300 という仕訳が必要となる。また、同時点で借方に開発費償却 30、貸方に繰延開発支出 30 (300÷10) の仕訳をおこなうことで償却費を計上するとともに、借方に損益 30、貸方に開発費償却 30 と仕訳をおこなう。なお、R/E view のもとでは公正価値評価はおこなわれない。

仕訳 (決算時)

繰延資産に振り替え	繰延開発支出	300	開発支出	300
	(資産の増加)		(費用の減少)	
減価償却費の計上	開発費償却	30	繰延開発支出	30
	(費用の発生)		(資産の減少)	
損益に振り替え	損益	30	開発費償却	30

2-3 2つの会計観の相違

A/L view は、利益を「一期間における営利企業の正味資源の増分の測定値」⁶⁰と捉えており、「企業の経済的資源と将来他の実体に経済的資源を引き渡す観点から、資産と負債を定義し、利益を当該資産と負債の変動に基づいて」⁶¹算定している。そのため、A/L view では、経済的資源またはその引渡義務を意味しない繰延費用、繰延収益及び引当金を財政状態表に計上されないものである⁶²。

その一方で、R/E view は、利益を「企業業績の測定値または利益稼得能力」⁶³と捉え、「実現収益に適切に対応させた発生費用を控除したもの」⁶⁴と定義している。そのため、R/E view は適正な期間損益計算の観点から、貸借対照表には、企業の経済的資源やその引渡義務にくわえ、そうした性質をもたない繰延費用、繰延収益、引当金を計上されることになる⁶⁵。すなわち A/L view は利益を企業の純資産の増加分と定め、資産と負債の額を正確に

⁶⁰ FASB[1976]par.34 (津守監訳[1997]53頁)

⁶¹ FASB[1976]par.67 (津守監訳[1997]68頁)

⁶² FASB[1976]par.51 (津守監訳[1997]60-61頁)

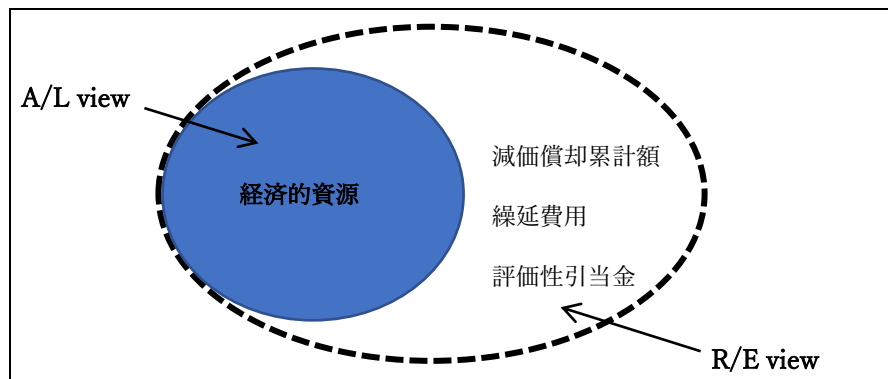
⁶³ FASB[1976]par.49 (津守監訳[1997]60頁)

⁶⁴ FASB[1976]par.50 (津守監訳[1997]60頁)

⁶⁵ FASB[1976]par.51 (津守監訳[1997]60-61頁)

測定することが中心となる。資産と負債を中心として 1 会計期間における企業のストックの増分を利益と捉える。それに対して R/E view はまず何よりも利益を 1 会計期間における収益と費用の差額と定め、期間収益と期間費用を発生主義、実現主義に基づいて認識する。収益と費用を中心として「1 会計期間のフローを利益と捉えるのである。したがって、A/L view と R/E view の相違は、利益測定の意味内容とそれに伴う資産と負債の範囲（計算擬制項目の貸借対照表への計上を認めるか否か）にあらわれることとなるのである。以上のことをまとめると図表 1-3 のようになる。なお、本論文は研究開発費を対象としているため、図表 1-3 では資産の範囲に関する A/L view と R/E view の相違を記載している。

図表 1-3 資産の範囲に関する A/L view と R/E view の相違



(出所) 松本[2002]114 頁を参考に作成した。

3. 利益計算法の概要

3-1 財産法の場合整理

3-1-1 財産法の考え方

財産法は、「期末純資産（期末資産－期末負債）－期首純資産（期首資産－期首負債）＝利益」の算式で示される⁶⁶。すなわち、期末純資産と期首純資産との比較を通じて利益は算定される。

財産法における純資産の計算要素である資産負債の決定は現存する実際有価の実地棚卸と評価によって把握することができる。ゆえに財産法のもとでは簿記の記帳に依存することなしに財産目録を基礎として成立する⁶⁷。つまり、財産法では、複式簿記に基づく記帳を必要としない利益計算法であるといえる。

3-1-2 財産法に基づく研究開発費の会計処理

財産法では、利益を期末純資産と期首純資産との差額で利益を算出する。

⁶⁶ 岩田[1944]169頁。

⁶⁷ 岩田[1944]169頁。

そして、純資産の計算要素である資産と負債の決定は、複式簿記に基づく記帳に依存することなしに財産目録を基礎として成立する。

上記の財産法の理解に基づき、15 頁に掲げた数値例の会計処理をおこなうと、研究支出時、開発支出時、全ての時点において複式簿記に基づく記帳はなされない。第 2 会計年度期末の決算時点において、経営者の見積り額が資産と純資産に計上れることになる。具体的には、第 2 会計年度期末の決算時点において繰延資産に 400 が計上されると共に、繰越利益剰余金に 400 が計上される。したがって、財産法のもとでは、仕訳はおこなわれない。

3-2 損益法 の 概念整理

3-2-1 損益法の考え方

損益法は、「収益－費用＝利益」の算式で示される⁶⁸。岩田[1944]は「報酬としての収入と費消の対價たる支出の比較によってこれをおこなうことが可能である。損益法はこの事実を基礎とする計算であって、ここに収益とは給付の対價たる支出にほかならない⁶⁹」として「損益法の根底には第一に

⁶⁸ 岩田[1944]173 頁。

⁶⁹ 岩田[1944]173 頁。

収支計算が存在するといふことができる⁷⁰⁾と論じている。また、「損益法における収入支出計算と損費収益計算との関係をみるに、一期間の収入支出の比較から直接に利潤を計算しえざることはいうまでもなく、これに関係なき中性的な収支が多分に存在するからである」として、一期間とは関係のない繰延べるべき収益と費用の存在があることを指摘している。そして、損益法における貸借対照表の地位については「試算表の収入支出項目より損費と収益の項目を選択するとき当期の利潤に無関係なる収入支出項目が残ることになる。この残餘項目は次期以後の利潤算定の基礎となるものである。従って適當にこれを集計して次期の計算へ繰越さねばならない。この役割を果たすものが貸借対照表であって、その本質内容は収入支出の繰越見越集計表にほかならない」と論じている。すなわち、損益法は、一期間における収益と費用との対応させることを目的として、一期間の収益と費用に対応しない収益と費用については、翌期に繰延べることを要請しているのである。なお、翌期に繰延べる収益と費用は、貸借対照表の資産と負債に計上される。

⁷⁰⁾ 岩田[1944]173頁。

3-2-2 損益法に基づく研究開発費の会計処理

損益法では、利益を一期間の収益と費用との差額で算出する。そして、一期間における収益と費用とを対応させることを目的として、一期間の収益と費用に対応しない収益と費用については、翌期に繰延べる。

上記の損益法の理解に基づき、15 頁に掲げた数値例の会計処理をおこなうと、研究支出時、開発支出時、全てにおいて現金の支出があるため、それぞれの時点で、借方に研究支出を、貸方に現金を計上することになる。より具体的には、研究支出時には、借方に研究支出 100、貸方に現金 100 と仕訳するとともに、開発支出時には、借方に開発支出 300、貸方に現金 300 と仕訳をおこなう。

なお、開発支出 300 は資産性があると判断されたため、繰延資産に計上することが認められるが、資産性があると判断されたのは、第 2 会計年度期末の決算時である。したがって、この時点では繰延資産に計上されない。

仕訳

(研究支出時)	研究支出	100	現金	100
	(費用の発生)		(資産の減少)	
(開発支出時)	開発支出	300	現金	300
	(費用の発生)		(資産の減少)	

続いて、第2会計年度期末の決算時点では、開発支出に係る額の全額が繰延資産と判断されているため、借方に開発支出（資産）300、貸方に開発支出（費用）300という仕訳が必要となる。また、同時点で借方に開発費償却（費用）30、貸方に開発支出（資産）30（ $300 \div 10$ ）の仕訳をおこなうことで償却費を計上するとともに、借方に損益 30、貸方に開発費償却（費用）30と仕訳をおこなう。なお、損益法のもとでは公正価値評価はおこなわれない。

仕訳（決算時）

繰延資産に振り替え	繰延開発支出	300	開発支出	300
	(資産の増加)		(費用の減少)	
減価償却費の計上	開発費償却	30	繰延開発支出	30
	(費用の発生)		(資産の減少)	
損益に振り替え	損益	30	開発費償却	30

4. 会計観と利益計算法との関係

4-1 財産法と A/L view との関係

—貸借対照表の視点から—

財産法は、既述のとおり、「期末純資産（期末資産－期末負債）－期首純資産（期首資産－期首負債）＝利益」の算式で示される⁷¹。すなわち、期末純資産と期首純資産との比較を通じて利益は算定される。

これに対して A/L view は既述したように、利益を資産と負債の増減額に基づいて算出する。この関係だけをみると財産法と A/L view は一見同義のようである。しかし、討議資料は、利益を「資産・負債の増減額に基づいて定義する」⁷²と述べているだけでなく、収益と費用について「正の利益要素—すなわち収益—は当該期間における資産の増加および負債の減少に基づいて定義される。そして、負の利益要素—すなわち費用—は当該期間における資産の減少及び負債の増加に基づいて定義される」⁷³と述べているように、A/L view は財産法とは異なり、収益と費用の認識、測定を予定しており、

⁷¹ 岩田[1944]169頁。

⁷² FASB[1976]par.34（津守監訳[1997]53頁）

⁷³ FASB[1976]par.34（津守監訳[1997]53頁）

複式簿記に基づく記帳なしでは利益を成立させることはできない。この点が、まさに財産法との相違点である。そのため、両者における決算時点の資産の価値は必ずしも一致するとはいえず、数値例のように異なる結果となる可能性もある。そうなれば、当然のことながら、決算時における利益にも差額が生じ、それと共に純資産にも差額が生じる結果となる。

以上のことをまとめると、財産法のもとでの利益は期末純資産から期首純資産を控除した額として認識されることから、複式簿記に基づく記帳に依存することではなく、財産目録を基礎として成立する。その一方、A/L viewのもとでの利益は、収益と費用の認識、測定が予定されていることから複式簿記に基づく記帳なしでは成立しない。

4-2 損益法と R/E view との関係

—貸借対照表の視点から—

損益法では、既述のとおり、利益を1期間の収益と費用との差額で算出する。そして、1期間における収益と費用とを対応させることを目的として、1期間の収益と費用に対応しない収益と費用については、翌期に繰延べる。

その一方で、討議資料は、R/E view について、利益を「1期間の収益と費

用の差額に基づいて定義する」⁷⁴としている。そして「収益・費用が支配的概念となるので、資産・負債の測定は、一般に、利益測定プロセスの必要性によって規定される。したがって R/E view に基づく貸借対照表には、企業の経済的資源が表さない項目、あるいは他の実体に資源を引き渡す義務を表さない項目が、資産・負債またはその他の構成要素として記載されることがある」⁷⁵としていることから、収益と費用を対応させるために必要なものとして貸借対照表上に計上される見越・繰延項目を想定している。

以上のことをまとめると、損益法及び R/E view は、いずれも、1 期間の収益と費用との差額を利益とし、そして、1 期間の収益と費用に対応しない収益と費用については、翌期に繰延べることを要請している。よって、両者に実質的な相違はみられない。

数値例に基づく会計処理をまとめると、図表 1-4 (39 頁－40 頁) となる。

⁷⁴ FASB[1976]par.38 (津守監訳[1997]55 頁)

⁷⁵ FASB[1976]par.42 (津守監訳[1997]56 頁)

5. おわりに

本章では、まず、A/L view と R/E view の理論的特徴について検討した。A/L view は、資産から負債を差し引いた残余である持分の増加要素としての収益と持分の減少要素としての費用の期間的対応が利益となる一方で、R/E view は、企業の達成した成果としての収益とそれを達成するために費やされた努力（犠牲）としての費用が、期間的に対応させられることによって、その差額として利益が算定されることを確認した。

次いで、利益計算法の概要を確認すると共に、会計観と利益計算法を比較した。具体的には次のとおりである。

財産法のもとでの利益は期末純資産から期首純資産を控除した額として認識されることから、複式簿記に基づく記帳に依存することはなく、財産目録を基礎として成立する。その一方、A/L view のもとでの利益は、収益と費用の認識、測定が予定されていることから複式簿記に基づく記帳なしでは成立しない。これが A/L view と財産法との相違点であることを指摘した。

そして、損益法と R/E view は、共に、一期間の収入と支出の差額を利益としていることにくわえ、一期間の収益と費用の対応を目的としていることから対応しない収益と費用については繰延べることを要請しているため、

両者に相違はみられないという結論に至った。

最後に、数値例をもちいて会計観と利益計算法との比較検証をおこなった。

その結果、損益法と R/E view では相違はない（実質的に同じである）一方で、財産法は複式簿記に基づく記帳を予定しておらず、決算時において財産目録を基礎として利益を算定するのに対して、A/L view は、収益と費用の認識、測定が予定されていることから複式簿記に基づく記帳が前提であり、資産と負債の増減に基づいて算定することから、両者における決算時点の資産の価値は必ずしも一致するとはいえず、数値例のように異なる結果となる可能性があることを指摘した。

図表 1-4

数値例に基づく会計処理

	第 1 会計年度		第 2 会計年度	
	研究支出時	決算時	開発支出時	決算時
財産法	—	—	—	経営者が見積もった新技術の価値 400 が繰延資産と繰越利益剰余金にそれぞれ計上される。
損益法	研究支出 100 / 現金 100 (費用の発生) (資産の減少)	—	開発支出 300 / 現金 100 (費用の発生) (資産の減少)	繰延開発支出 300 / 開発支出 300 (資産の増加) (費用の減少) 開発費償却 30 / 繰延開発支出 30 (費用の発生) (資産の減少) ↓ 開発費償却を損益勘定に振替える 損益 30 / 開発費償却 30
A/L view	研究支出 100 / 現金 100 (費用の発生) (資産の減少)	—	開発支出 300 / 現金 300 (費用の発生) (資産の減少)	繰延開発支出 300 / 開発支出 300 (資産の増加) (費用の減少) 繰延開発支出 200 / 評価益 200 (資産の増加) (収益の発生) ↓ 評価益を純資産に振替える 評価益 200 / 再評価剰余金 30

R/E view	研究支出 100 / 現金 100 (費用の発生) (資産の減少)	-	開発支出 300 / 現金 100 (費用の発生) (資産の減少)	繰延開発支出 300 / 開発支出 300 (資産の増加) (費用の減少) 開発費償却 30 / 繰延開発支出 30 (費用の発生) (資産の減少) ↓ 開発費償却を損益勘定に振替える 損益 30 / 開発費償却 30
----------	--------------------------------------	---	--------------------------------------	--

(出所) 筆者が作成した。

第 2 章

我が国における研究開発費会計 1

—試験研究費及び研究開発費に関する会計処理の歴史的変遷—

1. はじめに

研究開発費に関する会計処理の大きな変化は、約半世紀にわたって容認規定であった資産化が、1998 年に公表された新 J-R&D によって禁止されたことである⁷⁶。

この変化は、研究開発に係る費用の全部又は一部を資産に計上してきた企業にとっては、財務数値に影響を与える結果となった。

そこで、本章では、研究開発費に関する会計処理の歴史的変遷を涉猟し、そこにみられる変化とそれを巡る議論を確認する。なお、本論文では、①財務諸表準則(以下、商工省準則という)が公表されてから企業会計原則が公表されるまで(1934 年～1949 年) ②企業会計原則が公表されてから新 J-R&D が公表されるまで(1949 年～1998 年) ③新 J-R&D が公表されてから現

⁷⁶ 新 J-R&D の公表によって、それまで採用されてきた「試験研究費」という勘定科目から「研究開発費」という勘定科目へ名称が変更されている。

在までの3つに時代を区分して確認をおこなう。

2. 1934年～1949年における会計処理

2-1 「財務諸表準則」の規定

試験研究費の存在時期については「1881年に開業したセメント製造企業の第8回事業年度（1889年（明治22年）1月～6月）ではないか」とされている⁷⁷。しかし、試験研究費という科目が計上されたのは昭和の時代に入ってからのことである。

沼田[1959]よれば、試験研究費は「戦時中の軍の主張によって出来た科目」⁷⁸であり、その当時の会計処理について「新製品、新技術の作出のための研究費は一応資産として計上し、その完成によって新製品が生産され出してから、その償却費を新製品の原価に算入する」⁷⁹と論じている。

実際、試験研究費は、1940年に公表された「陸軍軍需品工場事業場商工

⁷⁷ 片野[1968]129頁。

⁷⁸ 沼田[1959]49頁。

⁷⁹ 沼田[1959]49頁。

省準則」(陸軍省[1940]) (以下、陸軍準則という) 及び「海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領」(海軍省[1940]) (以下、海軍要領という) においてはじめて登場し、商工省財務管理委員会が1934年に公表した「財務諸表準則(以下、商工省準則という)」(商工省財務管理委員会[1934]) (以下、商工省準則という) には、試験研究費に関する記述はみられなかった。

しかし、既述のように、1889年時点において、試験研究費と同様の性質を有する費用が計上されていたのであるから、「商工省準則」に試験研究費と同様の性質を有する費用に関する規定が存在してもおかしくないはずである。そのような問題意識のもと、「商工省準則」が規定する開発費について確認をおこなった。

「商工省準則」は「新事業の計画又は新技術の採用の為準備として支出せる経費は、之を開発費なる科目を以て繰延べ、資産に計上する事を得」⁸⁰として、開発費を雑勘定として翌期に繰延べることを認めている。それに対して「陸軍準則」及び「海軍要領」は、共に、「試験研究費の科目には新技術の採用の為に支出したる試験研究費及試作費に関する費用にして繰延たるものを記載するものとす」⁸¹、「開発費の科目には経営組織の創設又は改善若は創業準備のため支出したる費用にして繰延たるものを記載するものと

⁸⁰ 商工省財務管理委員会[1934]第57項。

⁸¹ 陸軍省[1940]第18項及び海軍省[1940]第18項。

す」⁸²として試験研究費は開発費と共に無形固定資産として翌期に繰延べることを認めている。

「商工省準則」と「陸軍準則」及び「海軍要領」を比較すると、前者は、新事業の計画において支出した費用と新技術の採用の為の準備として支出した費用を総称して開発費としているのに対して、「陸軍準則」及び「海軍要領」は、経営組織の創設又は改善もしくは創業準備のため支出する費用を開発費、そして、新技術の採用の為に支出した費用を試験研究費としている。したがって、「陸軍準則」及び「海軍要領」は「商工省準則」が定義する開発費を明確に区分して規定したものではないかと推測される。実際、「陸軍準則」及び「海軍準則」は、「製造原価を明確に算出することを要請していた」⁸³ようである。

また、「無形資産の内に試験研究費及び開発費が掲げられているが、この種のものは商工省準則にあっては雑勘定の内に収められているので、開発費は試験研究費と開発費の二科目に分離せられたと看得る」⁸⁴として、開発費に試験研究費が内包されていることを指摘する論者がいる。

以上から、本論文では、「商工省準則」における開発費には、試験研究費

⁸² 陸軍省[1940]第19項及び海軍省[1940]第19項。

⁸³ 鍋嶋[1942]526頁。

⁸⁴ 吉田[1942]426頁。

が内包されていたと結論付けたい。

「商工省準則」は、我が国で最初に制定された一般企業が準拠すべき財務諸表作成の基準である。1930年に商工省臨時産業合理局が新設され、常設委員会の1つとして財務管理委員会が設置された。当委員会が最初に着手したのは、事業会社の財産目録、貸借対照表、損益計算書及び損益金処分書の内容を統一、明確又は精細にすることであり、「標準貸借対照表」等を未定稿として公表した。その後、関係各方面からの意見徴収後、「標準貸借対照表」、「標準財産目録」、及び「標準損益計算書」の内容を一括し、確定稿として、1934年に「商工省準則」が公表されたのである。貸借対照表は資産、負債及び資本で構成され、資産は固定資産・投資資産・特定資産・作業及販売資産・流動資産・雑勘定に分類され、負債は長期負債・短期負債・引当勘定・雑勘定に分類される⁸⁵。

太田[1951]は、雑勘定に計上した開発費に関する会計処理について「其の金額は其の計画が成就し、或は発明が完成すればその時の事情によって種々の資産科目へ振替へられる。即ち或は建設費となり、或いは特許権の原価にくわえられるのである。若し其の計画が水泡に帰し、或いは技術の発明が不成功に終わった場合には、資産として繰越された開発費は臨時損失と

⁸⁵ 太田[1951]22-23頁。

して整理する外ないであろう」⁸⁶と論じている。

1932年に公表された「資産評価準則（未定稿）」（臨時産業合理局財務管理委員会[1932a]）では「発明を目的とする研究費が相当多額に上り、且つ見込確実なる時は其の費用を繰延べ、成功の際に特許権又は実用新案権の取得原価に振替ふるをべし」⁸⁷とされていることから、太田[1934]が論じる会計処理は、「資産評価準則（未定稿）」に準拠したものであるといえよう。

「商工省準則」は、特許権又は実用新案権に関する会計処理について、「有償取得の場合」⁸⁸に限り、「毎期減価償却を行ふべし」⁸⁹と規定している。したがって、「商工省準則」公表当時は、開発費を特許権又は実用新案権に振替えた後に償却⁹⁰をおこなっていたようである。そして、1936年に公表された「財産評価準則」（商工省合理局財務管理委員会[1936]）において、「開

⁸⁶ 太田[1934]95頁。

⁸⁷ 商工省財務管理委員会[1932a]第5-20。

⁸⁸ 商工省財務管理委員会[1934]第1-2-18。

⁸⁹ 商工省財務管理委員会[1934]第1-2-18。

⁹⁰ 減価償却費は有形資産に使用される勘定科目であるのに対して、償却費は、無形資産及び繰延資産に使用される勘定科目である。臨時産業合理局財務管理委員会が1932年に公表した「固定資産減価償却準則(未定稿)」では、「本準則は、特許権等の無形資産に対しても之を準用す」（臨時産業合理局財務管理委員会[1934b]第8）と規定されていることから、無形資産については減価償却と表現して問題がないと考えられるが、「商工省準則」において、試験研究費は、雑勘定である開発費に内包されていると本論文で結論付けており、無形資産には属さない。したがって、ここでは「償却」と表現した。

発費は其の内容を儉し、損失に属する分は之を償却すべきものとす」⁹¹と規定されたことから、「財産評価準則」公表後は、成功した場合の会計処理に変更はないが、失敗した場合については、損失ではなく償却費として計上されることになったと推測される。

2-2 「陸軍軍需品工場事業場商工省準則」及び「海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領」の規定

1937年に我が国は日中戦争に突入し、政府権力による集中管理体制下の戦時経済へと移行することになる。そして、1938年に「国家総動員法」が交付され、当該法に基づいて1939年に公表された「軍需品工場事業検査令」をうけ、1940年に「陸軍準則」及び「海軍要領」が制定された。

既述したように、試験研究費に関する会計処理の規定は、「陸軍準則」と「海軍要領」に存在する。「陸軍準則」と「海軍要領」は、資産を経営資産⁹²と経営外資産⁹³に分け、経営資産に属する試験研究費及び開発費を無形固定資産に区別し、経営外資産に属する試験研究費及び開発費は未働資産⁹⁴に

⁹¹ 商工省財務管理委員会[1936]第11-55。

⁹² 陸軍省[1940]第1-2-2-6及び海軍省[1940]第1-2-2-5。

⁹³ 陸軍省[1940]第1-2-3-35及び海軍省[1940]第1-2-3-35。

⁹⁴ 陸軍省[1940]第1-2-3-36及び海軍省[1940]第1-2-3-36。

区別している。鍋嶋[1942]は、資産を経営資産と経営外資産に区別した理由について「軍需品価格決定における利益率の算定上経営資産の正確な原価の計算が必要であり、また、この際原価を正確に把握する観点からも、原価を形成する基礎は経営資産であって、事業本来の目的以外の用途のために保有又は運用される拡張資産、投資資産等経営外資産に関する費用は製品の原価に算入すべからざるものであり、かくて正確な価格形成上の必要が最も直接的な理由をなすのである」⁹⁵と論じている。

また、「陸軍準則」と「海軍要領」は、「新技術採用の為に支出したる試験研究及試作に関する費用にして繰延たるもの」⁹⁶を試験研究費とし、「経営組織の創設又は改善若は操業準備のために支出したる費用にして繰延べたるもの」⁹⁷を開発費としている。

ただし、試験研究費と開発費のうち、未働資産に属するものは上記の規定に含まれない。具体的には、試験研究費と開発費のうち、「新技術採用の為に支出したる試験研究又は試作に関する費用にして固定資産に計上せられたるものの内未だ実用に供せられざるもの及び、経営組織の創設又は改善又は操業準備の為に支出したる費用にして固定資産に計上せられたるもの

⁹⁵ 鍋嶋[1942]526 頁。

⁹⁶ 陸軍省[1940]第 18-19 項及び海軍省[1940]第 18-19 項。

⁹⁷ 陸軍省[1940]第 18-19 項及び海軍省[1940]第 18-19 項。

内未だ操業開始に至らざるもの」⁹⁸が未働資産に該当する。

したがって、「陸軍準則」及び「海軍要領」のもとでは、試験研究費及び開発費のすべてが無形固定資産に計上されるわけではないことに留意すべきであろう。

2-3 「製造工業財務諸表準則」の規定

1941年に企画院財務諸表準則統一協議会から「製造工業原価計算要綱(草案)」、「製造工業貸借対照表準則(草案)」、「製造工業財産目録準則(草案)」(企画院財務諸表準則統一協議会[1941a])及び「製造工業損益計算書準則(草案)」(企画院財務諸表準則統一協議会[1941b])の4つの草案が公表された。当該草案のうち、試験研究費は「製造工業原価計算要綱(草案)」と「製造工業貸借対照表準則(草案)」に規定されている。

長谷川[1942]は、「(1)事業自體の財政の健全化を圖らせ(2)国家による経理統制を確保し(3)能率の増進を促進し(4)財務比較を容易ならしめ(5)国家的総合資金政策を確保する」⁹⁹ためには財務諸表の統一化が必要であり、その成果として「製造工業原価計算要綱(草案)」と「製造工業貸借対照表準則(草

⁹⁸ 陸軍省[1940]第38-39項及び海軍省[1940]第38-39項。

⁹⁹ 長谷川[1942]138頁。

案)」が公表されたと論じている。

「製造工業原価計算要綱(草案)」は、試験研究費に関する会計処理について「試験研究費の内、経費の性質を有するものは之を当該期間の経費とす。計画又は新技術の採用の為準備として支出したる特定の試験研究費は新技術の実施に至るまでは之を繰延べ新技術との実施と共に其の有数期間を見積もりて減価償却を爲すべきものと」¹⁰⁰と規定している。したがって、試験研究費を経費の性質を有する支出と計画又は新技術採用の為の支出に区分し、前者は当期に費用計上し、後者は繰延資産として計上するよう要請していたようである。しかし、「製造工業原価計算要綱(草案)」には、経費の性質を有する支出について明確な規定が存在しないため、試験研究費を当期に費用計上するか、繰延資産に計上するかについて、企業の裁量に委ねていたのではないかと考えられる。

次いで、「製造工業貸借対照表準則(草案)」は、試験研究費に関する会計処理について「試験研究費の科目には新技術採用の為に支出したる試験研究費及試作費にして繰延べたる費用を記載す」¹⁰¹と規定している。「製造工業貸借対照表準則(草案)」は「製造工業原価計算要綱(草案)」と同様に、新

¹⁰⁰ 企画院財務諸表準則統一協議会[1941a]第 1-3-19。

¹⁰¹ 企画院財務諸表準則統一協議会[1941b]第 2-17。

技術採用の為の支出について資産に計上するよう要請している。「製造工業原価計算要綱(草案)」と比較した際、経費の性質を有するものを当期の費用として計上する旨の規定は存在しないが、資産に計上する試験研究費を新技術採用の為の支出と限定していることから、経費の性質を有する試験研究費は、「製造工業原価計算要綱(草案)」と同様に、当期に費用計上されていたのではないかと推測される。

なお、「製造工業原価計算要綱(草案)」の公表について村瀬[1942]は、「各種の企業が作成する財務諸表の形式並に用語の統一を図ったり、各種の工場が実施する原価計算制度の統一を期することは、小にしては、企業相互間の計算上の比較対象を行ふことによって、経営の巧拙適否を判断し、延いては冗費の節約、能率の増進、経営法の改善等所謂産業の合理化に有益なる参考資料を提供することとなり、又會計学の新任務の一である、勘定を通じて行ふ官廳の監督に多大の利便を與へるのみならず、大にしては、最近盛んに高唱されて居る、高度国防国家の完成に、最も必要なる役目を果たす生産力の拡充にも寄與する所決して尠少でないから、企画院今回の企は実に時機に適した措置であると云はねばならないと」¹⁰²と評している。

ここで留意すべき点がある。この時代、試験研究費を資産に計上すること

¹⁰² 村瀬[1942]592-593頁。

を容認していたという点において変化はみられない。しかし、「商工省準則」公表から「企業会計原則」が公表されるまでの15年間に、資産として計上された試験研究費は、雑勘定という経過勘定から無形資産、繰延資産へと変化し、そして、無形資産へと何度も変更がなされている。

このうち、繰延資産から無形資産に変更されたことについて、長谷川[1942]は、「企画院準則は甚だしくドイツの新株式法に示す統一貸借対照表方式に接近することを知る」¹⁰³として「製造工業貸借対照表準則(草案)」の制定にはドイツの影響があったことを指摘したうえで、「ドイツでは工場能率増進の為の組織費用とか原価計算組織建設の為の費用の如きを経営組織に費用として無形資産に準ずる処置を認めておるので、我国でも斯る経営組織に関する費用又は新市場開拓に要する費用は開発費で表示するのである。設立費や試験研究費もその性質に於いて同視すべきであるから、これもまた無形資産として取り扱ったのである」¹⁰⁴と論じている。

試験研究費を無形資産に計上することは「従来の会計学常識とは相當に距離がある」¹⁰⁵と評されるように、試験研究費の資産性について議論がなされていたようであるが¹⁰⁶、「企業会計原則」(企業会計審議会[1949a])が公

¹⁰³ 長谷川[1942]574頁。

¹⁰⁴ 長谷川[1942]575-576頁。

¹⁰⁵ 長谷川[1942]575頁。

¹⁰⁶ 議論の1つとして久保田[1942]がある。

表されるまで、試験研究費は無形資産として計上されていくこととなる。

3. 1949年～1998年における会計処理

—「企業会計原則」の規定—

1949年に、企業会計審議会は、「わが国の企業会計制度の改善統一のための基礎を与えること」¹⁰⁷を目的として「企業会計原則」を公表した¹⁰⁸。新井[1989]は、当該原則を「第2次世界大戦後における我が国の企業会計規範形成史の第1頁を飾るもの」¹⁰⁹と評している。

「企業会計原則」は、試験研究費に関する会計処理について「開発費、試験研究費、創業費、株式発行費等の繰延資産は、一定の償却方法によって償

試験研究費は設立費及び開発費と同様に企業活動のために直接投下した資本ではなく、活動の前段階に必要なものである。この点からみると、後に経過資産として社債発行差金及び建設利息を配列しているが、これらの科目と類似する性格を多分にもっている。だから、固定資産に認めるのを否定するのではないが、それよりは寧ろ経過資産に所属せしめるのが却って賢策であり得る場合もあると思考する(197頁)。

¹⁰⁷ 企業会計審議会[1974]前文。

¹⁰⁸ 企業会計原則に付随して「財務諸表準則」(企業会計審議会[1949b])が公表されている。

¹⁰⁹ 新井[1989]3頁。

却し、有形固定資産に準じて貸借対照表に記載する」¹¹⁰と規定している。

「商工省準則」が公表されてから「企業会計原則」が公表されるまで(1934年～1949年)の時代において、試験研究費の最後の計上先は無形固定資産であったが、「企業会計原則」では繰延資産に計上されることとなる。計上先が変更された理由について、黒澤[1950]は、1949年に開催された「第8回日本會計研究学会」において「繰延資産という分類を新たに設けた理由は次の点にある。試験研究費、創業費、株式発行費というような項目は企画院時代の商工省準則では固定資産の分類に入っています。この原則では固定資産から外してしまいました。有形固定資産は暫く別として無形固定資産の場合は例えば営業権とか特許権とか地上権とかの権利関係だけが無形固定資産として取り上げられるべき項目である。けだし、無形資産をゴミ箱にして権利関係を表示しない単なる事実関係に基づいて次期に繰延べられる項目を、之に投げ込んではいならないという思想が強くなりつつある。会計学上の分類原則がこの点についてはむしろこれまで混乱していた観があるようです。そこで前払費用や繰延費用を無形資産の分類から排除すべきであるということになってきた。それではこれをどこに入れるか、ペエントはこれを流動資産と固定資産に振り分けるのであるが、われわれは繰延資産と

¹¹⁰ 企業会計審議会[1949]貸借対照表原則 4-1-C。

いう中間地域をつくったのである」¹¹¹と発言されている。

また、佐藤[1955]は、繰延資産の性質について「繰延費用は、例えば、創業費や開発費のように、既にそれに対する支出が行われ、これに対する対価も或る程度まで受けているにも拘わらず、その支出の効果が支出年度だけでなく次期以降の比較的長期間に及ぶため、一時に支出年度の損費とすることなく、その効益を受けるべき数期間又はこれに準ずる期間に分割して償却する費用である。従ってこれは、前払費用と違って、経常的営業費用に転化するものではなく、いわば、比較的長期性の繰延勘定である」と論じている¹¹²。

企業会計原則は、SHM 会計原則(A Statement of Accounting Principles)¹¹³を取り入れた(の影響をうけた)とされるが¹¹⁴、SHM 会計原則は、繰延勘定を前払費用と繰延費用に区別し、繰延費用を「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、すでに受け取られたサービス」¹¹⁵と定義したうえで、試験研究費を繰延資産として位置付けていることから、試験研究

¹¹¹ 黒澤[1950]104-105 頁。

¹¹² 佐藤[1955]110 頁。

¹¹³ 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(宮原[2009]66 頁)。なお、SHM 会計原則の邦訳については、山本・勝山・小関[1980]を引用する。

¹¹⁴ 中村[2005]は「SHM 会計原則における前払費用と繰延資産の区別が担保能力の判断に際して役立った」(127 頁)と論じている。

¹¹⁵ Sanders et al.[1938]p.75(邦訳 77-78 頁)

費の位置付けにおいても SHM 会計原則を参考にした可能性がある。

「企業会計原則」の特徴は、「繰延勘定—繰延資産—試験研究費・開発費」¹¹⁶という分類を採用しているところにある。ここで重要なことは、「財務諸表準則及び財務諸表等規則等では、繰延勘定を分離して表記することになって」¹¹⁷おり、繰延勘定が、有形固定資産に準じる項目として取り上げられていることである。

しかしながら、1954年に公表された「企業会計原則注解」（企業会計審議会[1954]）は2つの点でこれらの繰延資産の性質を大きく変更している。第1点は、「有形固定資産に準ずる」とする規定が削除されたことであり、第2点は、「将来の期間に影響する営業経費」¹¹⁸として、繰延資産に掲げられる営業経費の性質を規定したことである。第2点については、「営業経費の部分を特定の費用に差し替えたものが以後の繰延資産の定義へと至ることになる」¹¹⁹として、試験研究費に関する会計処理は繰延資産へと内包され

¹¹⁶ 中村[2005]122頁。

¹¹⁷ 中村[2005]122頁。

なお、ここでいう「財務諸表準則」とは、1949年に公表されたものであり、1934年に公表された商工省準則ではない。

¹¹⁸ 将来の期間に影響する営業経費とは、概に代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の影響を受け取ったにもかかわらず、その効果が将来に発現するものと期待される営業経費をいう（企業会計審議会[1954]注12）。

¹¹⁹ 中村[2005]122頁。

たという指摘もみられる。

また、この時代は、商法との関係について大きな動きをみせている。「企業会計原則」が、試験研究費を繰延資産として計上することを認めていたのに対して、当時の「商法」は、試験研究費の資産計上を認めてはいなかった。そこで、企業会計審議会は、1962年に「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」(企業会計審議会[1962a])ならびに、「企業会計原則と関係諸法令との調査に関する連続意見書第五」(企業会計審議会[1962b]) (以下、連続意見書第五という) を発表し、「商法」改正を求めることとなった。これら2つの意見書により1962年に「商法」は改正され、「新技術又は新技術の研究及び新技術又は新経営組織の採用に支出した金額を資産に計上する」(第286条第3項)と規定されることになり、企業会計原則と商法は同一の会計処理に至ったのである。

なお、商法は、試験研究費の繰延資産への計上を無条件で容認したわけではない。詳細については第3章で概説する。

続いて、法務省が1963年に公表した「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(大蔵省[1963]) (以下、財務諸表等規則という) は、証券取引法により提出される貸借対照表、損益計算書及びその他の財務計算に関する書類の用語、様式及び作成方法を定めている。「財務諸表等規則」

は「商法」の規定と同一である。また、同年に「株式会社の貸借対照表、損益計算書および付属明細書に関する規則」(法務省[1963]) (以下、計算書類規則という) を制定し、商法の定める計算書類の記載方法を規定した。「計算書類規則」は、試験研究費及び開発費を繰延資産として記載するように要求している¹²⁰。この結果、「商法」は、「繰延資産—試験研究費・開発費」¹²¹と分類されることになるのである。

ここで、「当時(1963年—1974年)は、財務諸表等規則と計算書類規則で長期前払費用の記載方法が異なるという問題がある」¹²²という指摘に注目してみたい。この指摘は、「財務諸表等規則」が、繰延勘定に長期前払費用を計上している¹²³のに対し、「計算書類規則」が固定資産に長期前払費用を計上している¹²⁴ことを指摘したものである。

この相違を解消すべく、1974年に「財務諸表等規則」の改正が行われ、繰延勘定は「貸借対照表原則」から削除され、前払費用を繰延資産から分離した取り扱いに変わることになる¹²⁵。この変更については、「前払費用が純

¹²⁰ 創立費、開業費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金、開発費、試験研究費及び建設利息は、繰延資産に属するものとする(法務省[1963b]第36条)。

¹²¹ 中村[2005]123頁。

¹²² 中村[2005]123頁。

¹²³ 大蔵省[1963]第35条。

¹²⁴ 法務省[1963]第32条1-11。

¹²⁵ 投資その他の資産に計上すべき科目へと変更される。

然たる資産であるのに対して、繰延資産はたんなる計算経過項目にすぎず、資産性をこれに認めることができないという両者の異質性の認識が強く打ち出された結果で¹²⁶あり、また、この措置について、「これまでの企業会計原則の損益法的思考が、商法の財産計算的な考え方に妥協したことを表すもの」¹²⁷であると考えられている。

このような流れの中で繰延勘定は会計基準から姿を消すことになったのである。

4. 1998 年以降の会計処理

— 「研究開発費等に係る会計基準」の規定

我が国では、長い間、研究開発費に係る会計基準は存在してこなかったが、企業会計審議会が、1997 年に「研究開発費に関する会計基準の設定に関する意見書（公開草案）」（企業会計審議会[1997]）を公表し、多くの意見を求めた。そして、寄せられた意見をもとに更なる審議を行い、公開草案の内容を一部修正し、1998 年に新 J-R&D 及び「研究開発費等に係る会計基準注

¹²⁶ 若杉[2011]39 頁。

¹²⁷ 若杉[2011]39 頁。

解」(企業会計審議会[1998b])を公表した。

新 J-R&D は研究を「新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探求」¹²⁸と定義し、開発を「新しい製品・サービス・生産方法についての計画または設計、既存の製品・サービス・生産方法を著しく改良・設計するための計画のいずれかの目的のために、研究の成果その他の知識を具体化すること」と定義をしている¹²⁹。この研究と開発の定義のいずれかを充足した場合に研究開発費となるのである。

なお、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第五」では、開発費の定義を「現に営業活動をおこなっている企業が、新技術の採用、新資源の開発、新市場の開拓等の目的をもって支出した金額、ならびに、現に採用している経営組織の改善をおこなうために支出した金額等をいう」¹³⁰と定めていた。新 J-R&D の定義には「具体化すること」と記載があることから当該基準が設定されたことで開発費の範囲が狭くなったことは留意すべきところであろう。しかし、範囲が狭くなったとはいえ、研究活動、開発活動の該当性について定義のみで判断するには困難な場合が生じる可能性がある。そこで、日本公認会計士協会は、1999 年に「会計制度委員会報

¹²⁸ 企業会計審議会[1998a]1-1。

¹²⁹ 企業会計審議会[1998a]1-1。

¹³⁰ 企業会計審議会[1962b]1-3-イ。

告第 12 号—研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」
(日本公認会計士協会[1999]) (以下、実務指針という) を公表し、研究と
開発の典型例として「①従来にはない製品、サービスに関する発想を導き出
すための調査及び探求・新しい知識の調査②探求の結果を受け、製品化又は
業務化等をおこなう為の活動③新しい知識の調査・探求の結果を受け、製品
化又は業務化等をおこなう為の活動④従来の製品に比較して著しい違いを
作り出す製造方法の具体化⑤従来と異なる原材料の使用法又は部品の製
造方法の具体化⑥既存の製品、部品に係る従来と異なる使用法の具体化
⑦工具、治具、金型等について、従来と異なる使用法の具体化⑧新製品の
試作品の設計⑨製作及び実験、商業生産化するためにおこなうパイロット
プラントの設計、建設などの計画⑩取得した特許を基にして販売可能な製
品を製造するため」¹³¹を挙げ、研究と開発に含まれない典型例として「①製
品を量産化するための試作②品質管理活動や完成品の製品検査に関する活
動③仕損品の手直し、再加工など④製品の品質改良、製造工程における改善
活動⑤既存製品の不具合などの修正に係る設計及び仕様変更⑥客先の要望
による設計変更や仕様変更・通常の製造工程の維持活動⑦機械設備の移転
や製造ラインの変更⑧特許権や実用新案権の出頭などの費用⑨外国などか

¹³¹ 日本公認会計士協会[1999]3 頁。

らの技術導入により製品を製造することに関する費用」¹³²を挙げている。

研究と開発の範囲については「活動内容が実質的に研究・開発活動であるか否かにより判断すべき」¹³³としており、形式面ではなく、実質面から判断することを求めている。また、「その範囲は従来製造又は提供していた業務にはない、全く新しいものを生み出すための調査・探究活動や現在製造している製品又は提供している業務についての著しい改良を含んでいる。したがって、現在製造している製品や業務を前提とした場合に、著しいと判断できない改良・改善をおこなう活動はここでいう研究活動には該当しない」¹³⁴としている。

次いで、研究開発費に関する会計処理についてである。新J-R&Dが公表されるまでは「試験研究費及び開発費」として繰延資産への計上が任意とされてきたことは既述のとおりである。すなわち、繰延資産への計上要件が明確でなかったことから、全額費用処理することもできれば、一部費用処理して残額を資産計上する、もしくは全額資産計上するなど、いわば、どのような会計処理をおこなうことも可能であり、企業の裁量の余地が大きかった。したがって、新J-R&Dが公表されるまでは、企業の経営戦略によって、そ

¹³² 日本公認会計士協会[1999]10頁。

¹³³ 日本公認会計士協会[1999]3頁。

¹³⁴ 日本公認会計士協会[1999]10頁。

の会計処理方法を自由に選択することができ、利益調整するための会計政策の手段として使い勝手のよいものであったといえる¹³⁵。

そこで、企業会計審議会は、研究開発費にかかる企業の恣意性を排除するため、全額費用化することを求め、「研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならない。なお、ソフトウェア製作費のうち、研究開発費に該当する部分も研究開発費として費用処理する」¹³⁶と規定した。企業会計審議会は、新 J-R&D がこのような会計処理を求めた根拠として、次の 3 つを掲げている。まず、第 1 に「重要な投資情報である研究開発費について、企業間の比較可能性を担保することが必要であり、費用処理、又は資産計上を任意とする現行の会計処理は適当ではない」¹³⁷として“企業間の比較可能性の確保”を掲げている。第 2 に「研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえない。そのため研究開発投資を資産として貸借対照表に計上すること

¹³⁵ 近山[1959]は、開発費、試験研究費、広告宣伝費のように将来の利益増加に貢献する費用を繰延べることは、費用収益対応の原則に従った正しい処理である。ただ問題は、その効果の確実性の程度と持続期間の判定が非常に難しいことである。この点で利益操作に利用される可能性が大きい(64 頁)と指摘している。

¹³⁶ 企業会計審議会[1998a]3。

¹³⁷ 企業会計審議会[1998]3-2。

は適当ではないと判断した」¹³⁸として“将来収益の不確実性の排除”を掲げている。第3に「仮に、一定の要件を満たすものについて資産計上を強制する処理を採用する場合には、資産計上の要件を定める必要がある。しかし、実務上客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を求めることとした場合、企業間の比較可能性を損なうおそれがあると考えられる」¹³⁹として“資産計上の要件の困難性”を掲げている。

つまり、新J-R&Dは、企業間の比較可能性を確保し、将来の経済的便益獲得の不確実性及び一部要件を満たす場合に資産計上することとした場合の要件設定の困難性を排除するため、研究開発費を発生時に全額費用計上すると定めたといえる¹⁴⁰。

¹³⁸ 企業会計審議会[1998]3-2。

¹³⁹ 企業会計審議会[1998]3-2。

¹⁴⁰ 例外として、企業結合で取得した仕掛研究開発の成果については識別可能かつ合理的な金額を算定可能であれば無形資産として認識する。

5. おわりに

本章では、①商工省準則が公表されてから企業会計原則が公表されるまで（1934年～1949年）②企業会計原則が公表されてから新J-R&Dが公表されるまで（1949年～1998年）③新J-R&Dが公表されてから現在までの3つに時代を区分して、試験研究費又は研究開発費に関する会計処理の歴史の変遷を渉猟し、そこにみられる変化とそれを巡る議論の確認をおこなった。

まず、①の時代では、試験研究費という科目がいつ頃から採用されたのか確認をおこなった。試験研究費という科目は「商工省準則」には存在せず、「陸軍準則」及び「海軍要領」においてはじめて採用された科目であることを確認した。しかし、「商工省準則」及び「陸軍準則」、「海軍要領」の規定の比較をおこなうと共に、先行研究を確認した結果、試験研究費に関する会計処理は、「商工省準則」公表時には既に存在していた（開発費に関する会計処理の規定に内包されている）可能性があることを指摘した。また、①の時代は、試験研究費を資産として計上し、翌期以降に繰り延べることも、また、当期に費用計上することも可能であった。しかし、資産への計上先については、「雑勘定—無形固定資産—繰延資産—無形資産」と変更がされてお

り、この問題については先行研究をもって、ドイツの新株式法の影響があったのではないかと指摘した。

②の時代は、①の時代と同様に、試験研究費を繰延資産として計上し、翌期以降に繰り延べることも、また、当期に費用計上することも可能であったが、商法は、試験研究費を繰延資産に計上することを認めていなかった。しかし、1962年に連続意見書を受け入れ、繰延資産に計上することを容認し、企業会計原則と商法とで試験研究費に関する会計処理が統一されたことを確認した。

そして、③の時代では我が国にとってはじめての研究開発費会計基準が公表された。新J-R&Dでは、企業の恣意性の排除を目的としてこれまで容認されてきた繰延資産への計上を否定し、発生時に全額費用計上するよう規定されていることを確認した。

以上をまとめると、図表 2-1 及び図表 2-2 となる。

図表 2-1

研究開発費に関する会計処理の変遷

公表年	関連基準	会計処理	B/S or P/L	財務諸表上の表示区分
1934年	商工省準則	開発費を繰延べ	B/S	雑勘定
1940年	陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則	試験研究費・開発費を繰延べ	B/S	無形固定資産
1940年	海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領	試験研究費・開発費を繰延べ	B/S	無形固定資産
1941年	製造工業原価計算要綱	試験研究費・開発費を繰延べ	B/S	繰延資産
1941年	製造工業貸借対照表準則(草案)	試験研究費・開発費を繰延べ	B/S	無形固定資産
1949年	企業会計原則	試験研究費・開発費を繰延べ	B/S	繰延資産
1962年	商法(改正)	試験研究費・開発費を繰延べ	B/S	繰延資産
1963年	財務諸表等規則	試験研究費・開発費を繰延べ	B/S	繰延資産
1998年	研究開発費等に係る会計基準	研究開発費を発生時に費用計上	P/L	一般管理費又は製造原価 ¹⁴¹

(出所) 第2章でもちいた資料を参考に作成した。

¹⁴¹ 研究開発費は、当期製造費用として処理したものを除き、一般管理費として当該科目名を付して記載する(企業会計審議会[2011]4)。

図表 2-2

試験研究費・開発費に関する規定、各種意見書及び先行研究のまとめ

公表年	規定及び各種意見書	内容	論者等
1932年	臨時産業合理局財務管理委員会が「資産評価準則(未定稿)」を公表	規定なし	
1934年	商工省合理局財務管理委員会が「商工省準則」を公表	<p>雑勘定は、假勘定、未決算勘定、繰延勘定等を含む(「商工省準則」第57項)。</p> <p>新事業の計画又は新技術の採用の為準備として支出せる経費は、之を「開発費」なる科目を以て繰延べ、資産に計上することを得(「商工省準則」第57項)。</p>	<p>開発費とは Development charge に相当するものであって、事業計画又は技術研究の為の準備の為に支出せる経費であって、開発費なる一種の假勘定に記載しておくのである。</p> <p>其の金額は其の計画が成就し、或は発明が完成すればその時の事情によって種々の資産科目へ振替へられる。即ち或は特許権の原価にくわえられるのである。若し其の計画が水泡に帰し、或いは技術の発明が不成功に終わった場合には、資産として繰越された開発費は臨時損失として整理する外ないであろう(太田[1951]95頁)。</p>
1936年	商工省合理局財務管理委員会が「財産評価準則」を公表	<p>開発費は其の内容を儉し、損失に属する分は之を償却すべきものとす(「財産評価準則」第55項)。</p>	
1940年	陸軍省が「陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則」を公表	<p>試験研究費の科目には新技術の採用の為に支出したる試験研究費及試作費に関する費用にして繰延</p>	<p>新製品、新技術の作出のための研究費は一応資産として計上し、その完成によって新製品が生産され出してから、その償却費を新製品の原価に算入する(沼田[1959]49頁)。</p>

	海軍省が「海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領」を公表	<p>たるものを記載するものとす(「陸軍準則」第 18 項及び「海軍要領」第 18 項)。</p> <p>開発費の科目には経営組織の創設又は改善若は創業準備のため支出したる費用にして繰延たるものを記載するものとす(「陸軍準則」第 19 項及び「海軍要領」第 19 項)。</p>	<p>無形資産の内に試験研究費及び開発費が掲げられているが、この種のものには商工省準則にあつては雑勘定の内に収められているので、開発費は試験研究費と開発費の二科目に分離せられたと看する(吉田[1942]10 頁)。</p> <p>分類基準をとるのは如何なる理由によるかという、……軍需品価格決定における利益率の算定上経営資産の正確な在の計算が必要であり、また、この際原価を正確に把握する観点からも、原価を形成する基礎は経営資産であつて、事業本来の目的以外以外の用途のために保有又は運用される拡張資産、投資資産等経営外資産に関する費用は製品の原価に算入すべからざるものであり、かくて正確な価格形成上の必要が最も直接的な理由をなすのである(鍋嶋[1942]526 頁)。</p>
1941 年	企画院財務諸表準則統一協議会が「製造工業原価計算要綱(草案)」を公表	<p>試験研究費の内、経費の性質を有するものは之を当該期間の経費とす。計画又は新技術の採用の為準備として支出したる特定の試験研究費は新技術の実施に至るまでは之を繰延べ新技術との実施と共に其の有数期間を見積もりて減価償却</p>	<p>財務諸表を統一化し、これを国家権力を以て強制化する重大な理由は、これによって(1)事業自體の財政の健全化を圖らせ(2)国家による経理統制を確保し(3)能率の増進を促進し(4)財務比較を容易ならしめ(5)国家的総合資金政策を確保するにある。斯かる意味合に於て財務諸表の統一化は国家的見地からみて頗る意義があると云はねばならぬ。</p> <p>斯る目的を達成するという重大な任務を背負ふて昭和十六年二</p>

		を爲すべきものとす(「製造工業原価計算要綱」第 19 項)。	月企画院内に設置されたのが財務諸準則統一協議会であり同協議会はその設立以来、全能力を集中してその制定に努力し、その第一の成果として同年八月十六日に発表されたのが製造工業原価計算要綱である。さらに続いて十二月十五日には第二の成果として製造工業貸借対照表準則が発表された(長谷川[1942]574 頁)。
1941 年	企画院財務諸表準則統一協議会が「製造工業貸借対照表準則(草案)」を公表	<p>試験研究費の科目には新技術採用の為に支出したる試験研究費及試作費にして繰延べたる費用を記載す(「製造工業貸借対照表準則(草案)」第 17 項)。</p> <p>開発費の科目には経営組織の創設又は改善又は新市場開発のために支出したる費用にして繰延べたる費用を記載す(「製造工業貸借対照表準則(草案)」第 18 項)。</p>	<p>ドイツでは工場能率増進の為の組織費用とか原価計算組織建設の為の費用の如きを経営組織に費用として無形資産に準ずる処置を認めておるので、我国でも斯る経営組織に関する費用又は新市場開拓に要する費用は開発費で表示するのである。設立費や試験研究費もその性質に於いて同視すべきであるから、これもまた無形資産として取り扱ったのである(長谷川[1942]575-576 頁)。</p> <p>無形資産中に設立費、試験研究費、開発費をくわえた。これ等の……。これは大きな飛躍であって、従来の会計学常識とは相當に距離がある。従来会計学通説としては此等は繰延項目として考へてきたのであり、従って、資産として偽装する建前を採つて来たのである。それを思切つて無形資産として取り扱った處に味があるのである(長谷川[1942]575 頁)。</p>

			<p>無形資産として特許権、地上権、営業権以外に、設立費、試験研究費、開発費の科目を定めてある。このうち試験研究費は企画院原価計算要綱草案(第十九)と歩調を合わせて、新技術採用のために支出した試験研究費及び試作費の繰延分とする。けれど、この科目の実態には建設中のものがあるから、建設仮勘定を広く解釈して一応これに分類し、研究試作の成功後に特許権實用新案件等に振替えるを便とする場合があり得ると考へる。</p> <p>然し、試験研究費は設立費及び開発費と同様に企業活動のために直接投下した資本ではなく、活動の前段階に必要なものである。この点からみると、後に経過資産として社債発行差金及び建設利息を配列しているが、これらの科目と類似する性格を多分にもっている。だから、固定資産に認めるのを否定するのではないが、それよりは寧ろ経過資産に所属せしめるのが却って賢策であり得る場合もあると思考する(久保田[1942]196-197頁)。</p>
1949年	<p>経済対策本部企業会計制度対策調査会が「企業会計原則」及び「財務諸表準則」を公表</p>	<p>繰延勘定は、前払い費用と繰延資産に分ち、前払い費用は未経過分を資産の部に記載して繰延べ、時期以後の費用として引当て、開発費、試験研究費、創業費、株式発行費等の繰延資産は、一定の償却方法によ</p>	<p>繰延資産という分類を新たに設けた理由は次の点にある。試験研究費、創業費、株式発行費というような項目は企画院時代の財務諸表準則では固定資産の分類に入っています。この原則では、固定資産から外してしまいました。有形固定資産は暫く別として無形固定資産の場合は例えば営業権とか特許権とかの権利関係だけが無形固定資産として取り上げられる項目である。けだし無形</p>

		<p>って償却し、有形固定資産に準じて貸借対照表に記載する(貸借対照表原則 4-1-C)。</p> <p>将来の期間に影響する特定の費用は、次期以降の期間に配分して処理するため、経過的に貸借対照表の資産の部に記載することができる(貸借対照表原則一D)。</p>	<p>資産をゴミ箱にして権利関係を表示しない単なる事実関係に基づいて次期に繰延べられる項目を、之に投げ込んではいないという理想が強くなりつつある。</p> <p>会計学上の分類原則がこの点についてはむしろこれまで混乱していた観があるようです。そこで、前払費用や繰延費用を無形資産の分類から排除すべきであるということになってきた。それではこれをどこに入れるか、ペエントはこれを流動資産と固定資産に振り分けるのであるが、われわれは繰延資産という中間地域をつくったのである(黒澤[1950]104-105 頁)。</p>
1950 年	大蔵省が「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」を公表	<p>創立費、開業費、株式交付費、社債発行費及び開発費は、繰延資産に属するものとする(大蔵省[1951]第 36 条)。</p> <p>繰延資産に属する資産は、次に掲げる項目の区分に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない(大蔵省[1951]第 37 条)。</p> <p>創立費</p>	<p>同規則は企業会計原則と実質的に一体の関係にあり、両者の修正は以後常に同時におこなわれてきた(若杉[2014]3 頁)。</p>

		<p>開業費 株式交付費 社債発行費 開発費</p>	
1951年	<p>経済安定本部企業会計基準審議会が「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」を公表</p>	<p>商法上明文をもって繰延資産として認められているものは、創業費、新株発行費、社債差額、建設利息の4項目にとどまるが、これらの項目と本質上異なるところのない左の項目も繰延資産として計上することを認めるべきである(経済安定本部企業会計基準審議会[1951]第10項)。 社債発行費用 開発費 試験研究費</p>	<p>商法は債権者保護の立場から財産価値を考え、常に事業解散を前提とした売却価値に重点を置くことから、商法学者は会計上の繰延勘定の資産性について消極的であり、一部反対もあったのである。しかし、企業会計原則は事業継続を前提とするものであって商法のような事業の解散を予定していない。また、企業会計原則は将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係がある諸法令が制定改廃される場合においても尊重されなければならないという趣旨のもとで設定されていることから商法にも試験研究費と開発費の繰延処理も認めるように勧告した(譚[2017]75頁)。</p>
1954年	<p>企業会計審議会が「企業会計原則注解」を公表</p>	<p>将来の期間に影響する営業経費とは、概に代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の影響を受け取ったにもかか</p>	<p>「有形固定資産に準ずる」とする規定が削除され、「将来の期間に影響する営業経費」として、繰延資産に掲げられる営業経費の性質を規定した(中村[2005]122頁)。</p>

		<p>わらず、その効果が将来に発現するものと期待される営業経費をいう」(企業会計審議会[1954]注 12)。</p>	
1962 年	<p>企業会計審議会が「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第五ー繰延資産について」を公表</p>	<p>現行商法は、次の 4 つの金額に限って、いわゆる繰延経理をおこなうことを認め、繰延経理の対象とされた金額を、貸借対照表の資産の部に掲記するものとしている。</p> <p>1 創業費 2 新株発行費 3 社債差額 4 建設利息</p> <p>企業会計原則の立場からすれば、現行商法における繰延資産の諸規定に関し、少なくとも、次の諸点につき改正することが必要である(企業会計審議会[1962]第 4 号 2 項)。</p> <p>開業費の繰延経理 社債発行費の繰延経理</p>	

		開発費と試験研究費の繰延経理	
1963年	<p>大蔵省が「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」を公表</p> <p>法務省が「株式会社の貸借対照表、損益計算書および付属明細書に関する規則」を公表</p>	<p>試験研究費とは、新製品または新技術発見のためにおこなう試験研究のために特別に支出した費用をいい、現に生産している製品又は採用している製造技術の改良のため常時おこなう試験研究のための費用を含まない(「財務諸表等の用語、様式および作成方法に関する規則取扱要領」第86条)。</p> <p>開発費とは、新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のため支出した費用と生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置替をおこなった場合等の費用(「財務諸表等の用語、様式および作成方法に関する規則取扱要領」第86条)。</p>	
1997年	<p>企業会計審議会が「研究開発費に関する会</p>		<p>重要な投資情報である研究開発費について、企業間の比較可能性を担保することが必要であり、費用処理、又は資産計上を任意</p>

	計基準の設定に関する意見書」を公表		<p>とする現行の会計処理は適当ではない。研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえない。そのため、研究開発投資を資産として貸借対照表に計上することは適当ではないと判断した(「企業会計審議会」注解 2)。</p> <p>仮に、一定の要件を満たすものについて資産計上を強制する処理を採用する場合には、資産計上の要件を定める必要がある。しかし、実務上客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を求めることとした場合、企業間の比較可能性を損なうおそれがあると考えられる(「企業会計審議会」3-2)。</p>
1998年	企業会計審議会が「研究開発費に関する会計基準」を公表	<p>研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならない。なお、ソフトウェア製作費のうち、研究開発費に該当する部分も研究開発費として費用処理する(「企業会計審議会」3)。</p>	

(出所) 第2章でもちいた資料を参考に作成した。

第 3 章

我が国における研究開発費会計 2

—商法及び法人税法における取扱い—

1. はじめに

我が国の会計基準と商法及び法人税法は、密接な相互関係がある。しかしながら、会計処理によっては、会計基準と商法及び法人税の三者間において、必ずしも同じ会計処理をすることは限らないものもあり、三者間で様々な調整がなされてきた。

本論文のテーマである研究開発費会計についていえば、「研究開発費」勘定は、1998年に公表された新 J-R&D のみが採用しており、新 J-R&D の公表以前の日本基準、商法や法人税法においては、同様の会計処理において、「試験研究費」勘定を採用している状況にある。

このような状況を踏まえ、本章では、新 J-R&D のいう「研究開発費」勘定と、商法・法人税法における「試験研究費」勘定の関係、及び両者における研究開発費会計の規定について検証する。

具体的には、両者が定める研究開発費の定義及び範囲の確認をおこなうとともに、会計基準との関係について検討をおこなう。

なお、2005年に、商法の一部が削除され、商法から会社法が分離されることとなったが、本論文の考察対象となる時期はそれ以前である。よって、商法と表記している。

2. 会計基準と商法及び法人税法との相互関係

2-1 商法における研究開発費会計について

1949年に経済安定本部企業会計制度対策調査会の中間報告として、「企業会計原則」が公表された。そして、1950年に「企業会計原則」に付随して公表されていた「財務諸表準則」(企業会計審議会[1949b])¹⁴²にかわって「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(大蔵省[1950])(以下、財務諸表等規則という)が制定され、証券取引法の要求する財務諸表に

¹⁴²「企業会計原則」と「財務諸表等規則」は実質的に一体の関係にあるとされる(若杉[2014]3頁)。

関する限りはこの規則に拘束されることになった。その一方で、商法上の計算書類については商法の規定が適用されることとなっていた。そのため、上場会社においては、二種類の決算書を作成しなければならない状況となっていたのである。

1949年当時、商法において繰延資産として認められていたのは、創立費、新株発行費、社債発行差金及び建設利息の4科目であった。これらは「いずれも本来の資産と呼べるものではないが、企業の配当を容易にするため、資本維持の原則の例外として商法が経過的に貸借対照表に計上することを認めた」¹⁴³のものであり、これら以外の科目を繰延資産に計上することは認められていなかった。これに対して企業会計原則は4科目以外に、開発費、試験研究費を認めていた。

したがって、企業会計原則は、試験研究費を当期の費用として計上することも、また、繰延資産に計上して当期の費用から除外することも認めていたのに対して、旧商法は繰延資産に計上することを認めていなかったことから、企業会計原則と商法の間で会計処理に相違が生じる可能性があったのである。

そこで、企業会計審議会は、1960年から1962年にかけて「企業会計原

¹⁴³ 日下部[1961]242頁。

則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」の第一から第五を公表した。当該意見書の第一から第五は、証券取引法に基づく財務諸表等規則あるいは「一般に公正妥当と、認められる企業会計の基準」と商法及び法人税法の調整をおこなうことを目的として制定されたものであり、繰延資産は連続意見書第五において取り扱われている。連続意見書第五は、試験研究費を「現に営業活動を営んでいる企業が、新製品の試験的制作、あるいは新技術の研究等のために特別に支出した金額をいう」¹⁴⁴と定義し、当該費用は「当期中の収益とは関係を有しないので、繰延経理の対象となる」¹⁴⁵として繰延資産への計上を求めている。そして、連続意見書の第三から第五が公表された1962年に法制審議会総会によって「商法の一部が改正する法律案要綱」が決定され、1963年より施行されることとなった。この改正によって、試験研究費の繰延資産への計上が認められた。すなわち、連続意見書第五の要望が受け入れられる形となったのである。商法は、試験研究費を「新技術又は新技術の研究及び新技術又は新経営組織の採用に支出した金額」¹⁴⁶と定義したうえで「貸借対照表の資産の部に計上する」¹⁴⁷と規定し、「支出後5

¹⁴⁴ 企業会計基準審議会[1962b]第1-3-へ。

¹⁴⁵ 企業会計基準審議会[1962b]第1-3-へ。

¹⁴⁶ 法務省[1962]第286-3。

¹⁴⁷ 法務省[1962]第286-3。

年内に毎期決算期において均等額以上の減価償却をおこなう」¹⁴⁸ことを求めた。

企業会計原則は「当期に支出したものでも将来に効果が現れるものは、その効果が現れる期に費用として計上すべきであり、それまで費用の繰り延べをする」¹⁴⁹という思考であることから、商法は、企業会計原則の思考に歩み寄る形となったのである。しかしながら、商法は、「厳密に換価処分性を有する資産のみを計上すべきであって、本来費用かつ損失であって、換価性のない繰延資産を資産として計上すべきではない」¹⁵⁰という思考であることから、試験研究費の資産性を完全に認めた訳ではなかった。実際、1960年に公表された「株式会社の計算の内容に関する商法改正案要綱試案」（法務省[1960]）では、「開発費等を繰延資産とすることは、不確実な資産を認めることになり、かつ、その金額が巨額になることもあるから、資本維持の原則の実質的な大幅な修正となる。また、開発費等の内容は、必ずしも明確であるとはいえないので、会社の恣意に流れる危険がある。これは債権者の利益を害することになる。なお、企業会計原則等が開発費等を繰延資産とすることができるとして、収益力の決定を会社に委ねているのは、損益法の立場

¹⁴⁸ 法務省[1962]第 286-3。

¹⁴⁹ 居林[1994]10 頁。

¹⁵⁰ 山崎[1966]2 頁。

と矛盾していると思われる。従って、開発費等を無条件に繰延資産とすることは困難である¹⁵¹として、試験研究費を繰延資産に計上することに対しての懸念が示されている。そのため、開業費、試験研究費及び開発費の合計額が資本準備金と利益準備金の合計額を超える場合に、その超過額の配当を禁止しする配当制限規定¹⁵²が設けられたのである。配当制限規定を設けた理由について、先行研究は、「3科目の繰延資産を従来認められている繰延資産と比較したとき、その金額が巨額になる可能性があり、資本維持の原則をとる商法にとってこれをそのまま認めることは危険であると判断したためである。そこで、この弊害を阻止する方法として、繰延勘定としての計上は認めるが、配当制限の制約を課するということで妥協した¹⁵³と指摘する論者や、「開業準備費、開発費、試験研究費については、その範囲を限定していないために資産性に疑念のあるものも混入する虞れがあるとして、計上することは認めるとしても配当にまわすことは慎重な考え方が有力だった¹⁵⁴と指摘する論者がいる。

すなわち、商法は、企業会計原則の考え方を取り入れつつも、試験研究費の「資産性を実質的に否定することによって債権者・企業および株主の各々

¹⁵¹ 法務省[1962]第7。

¹⁵² 法務省[1962]第290-1-4。

¹⁵³ 矢澤[1962]153頁。

¹⁵⁴ 居林[1994]11頁。

利益の調和を図った」¹⁵⁵のである。

2-2 法人税法における研究開発費会計について

会計基準に準拠して会計処理をおこなった場合、法人税法に基づいて申告調整が必要となる場合がある。いくつか例をだすと、計上した減価償却費が、償却限度額（法人税法施行令第48条、第48条の2、第58条、第61条及び法人税法施行規則第19条）を超過した場合や、計上した修繕費が、資本的支出と判断された場合（法人税法施行令第132条及び法人税法法基通達7-8-1~6）がこれに該当する。前者は、法人税法によって定められた償却限度額を超えた額が費用として計上されたためであり、後者の場合は、固定資産に計上すべき修繕費が、期中において全額費用として計上されたためである。このような場合に、申告調整が求められることになる（修正申告を含む）が、これは、会計基準と法人税法で、定義及び範囲に相違があるためであると考えられる。

試験研究費の定義は、現行の法人税法には規定されておらず、租税特別措

¹⁵⁵ 山崎[1966]5頁。

置法（以下、措法という）の「試験研究費の総額に係る税額控除制度」¹⁵⁶に規定されており、措法で定められた試験研究費は、法人税法第 22 条第 3 項に基づいて、損金の額に算入されることになる¹⁵⁷。措法は、試験研究費を「製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用」（租税特別措置法第 42 条の 4 第 12 項）と定義し、また、租税特別措置法施行令（以下、措令という）では、試験研究費に該当する費用を、「製品の製造または技術の改良、考案もしくは発明にかかる試験研究」¹⁵⁸と「対

¹⁵⁶ 青色申告書を提出する法人の各事業年度において、損金の額に算入される試験研究費の額がある場合には、試験研究費の 12%相当額をその法人のその事業年度の所得に対する法人税額から控除する制度である（租税特別措置法第 42-4-1）。

¹⁵⁷ 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

二 全号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く）の額

三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

なお、法人税法第 22 条第 3 項第 2 号の債務が確定しているものとは、別に定めるものを除き、次に掲げる要件の全てに該当するものをいう（法人税法基本通達第 2-2-3）。

(1) 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。

(2) 当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。

(3) 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。

¹⁵⁸ 具体的には、試験研究をおこなうために要する原材料費、人件費および経費、

価を得て提供する新たな役務の開発（サービス開発）に係る試験研究」¹⁵⁹の2つに大別している。

文言中の「試験研究」の内容については、現行の法人税及び法人税関係法令に規定はない。しかし、1969年に法人税法基本通達（以下、基本通達という）が全文改正されるまでは（改正前の法人税法基本通達については、以下、旧基本通達という）、「試験研究」の具体的内容が示されている。旧基本通達では、「試験研究」を「①基礎研究(自然現象に関する実験等によって法則を決定するための研究)②応用研究(基礎研究の結果を具体的な物質、方法等に実際に応用して工業化の資料を作成するための研究)③工業化研究(基礎研究および応用研究を基礎として工業化または量産化をするための研

他の者に委託して試験研究をおこなう法人のその試験研究のために委託を受けた者に対して支払う費用、技術研究組合に対して納付する試験研究のための賦課金が該当する(租税特別措置法施行令第 27-4-2)。

なお、ここでいう「原材料」とは、「試験研究のために費消される主要原材料、補助原材料費、消耗品費、消耗工具等」(中村・中村・吉田[2015]235頁)をいう。

¹⁵⁹ 具体的には、その研究をおこなうために要する原材料費、人件費および経費（外注費にあっては、これらの原材料費および人件費に相当する部分ならびにその試験研究をおこなうために要する経費に相当する部分（外注費に相当する部分を除く）に限る）、他の者に委託して試験研究をおこなう法人のその試験研究のためにその委託を受けた者に対して支払う費用（製品の製造または技術の改良、考案もしくは発明にかかる試験研究のための、原材料費、人件費および経費に相当する部分に限る）が該当する(租税特別措置法施行令第 27-4-2)。

なお、ここでいう「原材料」とは、「試験研究のために費消される主要原材料、補助原材料費、消耗品費、消耗工具等」(中村・中村・吉田[2015]235頁)をいう。

究)」（1953年7月14日付直法1-136通達）に大別している。

先行研究は、旧基本通達が定める「試験研究」と、措法が規定する「試験研究」の内容とを比較して、かわりがない（差異がない）と指摘している¹⁶⁰。

実際、「試験研究は工学的・自然科学的な基礎研究、応用研究、及び工業化研究（開発・工業等）であり、新製品や新技術の試験研究にくわえ、現に生産中の製品の製造や既存の技術の改良等のための試験研究であっても該当し、製造現場における量産化のための試験研究なども含まれることになる」¹⁶¹、「試験研究は、工学的・自然科学的な基礎研究、応用研究及び開発・工業化等を意味するもので、必ずしも新製品や新技術に限らず、現に生産中の製品の製造や既存の技術の改良等のための試験研究であっても対象となる」¹⁶²として、措法が規定する「試験研究」の内容について旧基本通達を引用している論者がいる。なお、論者が指摘するように、「試験研究」には、新製品や新技術に限らず、現に生産中の製品の製造や既存の技術の改良等も含まれていることに留意しなければならない。

以上を踏まえると、措法が定める試験研究費とは、製品の製造又は技術の

¹⁶⁰ 成松[2018]は、現行の法人税法及び関係法令に「試験研究」の内容を具体的に示した条文がないことを指摘した上で、旧通達が定める「試験研究」の内容は「現在でも同じであると考えてよいであろう」（84頁）と論じている。

¹⁶¹ 鈴木[2013]1頁。

¹⁶² 中村・中村・吉田[2015]235頁。

改良、考案若しくは発明のみならず、現に生産中の製品の製造や既存の改良等も該当し、それに係る基礎研究、工業研究及び応用研究のために要する費用といえるであろう。

また、試験研究費は「①期間費用となるもの、②棚卸資産（製造原価）となるもの、③固定資産となるもの及び④繰延資産となるもの」¹⁶³の4つに区分される。法人税法は、棚卸資産を「棚卸すべきもの」¹⁶⁴とし、固定資産を「棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産」¹⁶⁵とし、繰延資産の範囲については「資産の取得に要した金額とされる費用」¹⁶⁶を除外している。したがって、これら3つの資産は重複することがないため、試験研究費は明確に区分する必要があるだろう。

試験研究費が当期の製造費用に含められる場合は、期中の売上高に対応しない額を棚卸資産に計上し、また、試験研究用のものであっても、その属性が試験研究に係る建物や設備、器具備品などである場合には、固定資産に計上する必要がある。なお、2007年の税制改正により、試験研究費は繰延資産の範囲から削除されている（法人税法施行令第14条）。したがって、繰延資産に該当する試験研究費及び、固定資産、棚卸資産に該当しない試験

¹⁶³ 成松[2018]99頁。

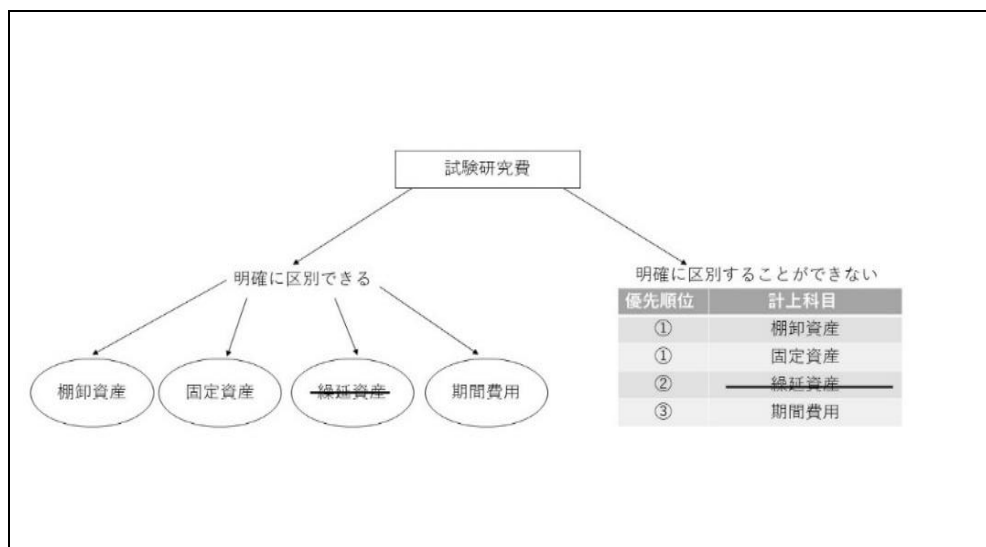
¹⁶⁴ 国税庁[1965]第2-20及び法人税法施行令第10。

¹⁶⁵ 国税庁[1965]第2-22及び法人税法施行令第12。

¹⁶⁶ 国税庁[1965]第2-24及び法人税法施行令第14。

研究費は「期間費用」となる。また、試験研究費を明確に判別できない場合には、まず、棚卸資産又は固定資産に該当するか否かの判断が優先され、両者に該当しない試験研究費が「期間費用」となる¹⁶⁷。以上の内容をまとめると、図表 3-1 のようになる。

図表 3-1 試験研究費の範囲



(出所) 成松[2018]99-100 頁を参考に作成した。

次いで、試験研究費と新 J-R&D が示す研究開発費の範囲について検討する。研究開発費は、「研究」と「開発」に区別され、前者を「新しい知識の

¹⁶⁷ 成松[2018]100 頁。

発見を目的とした計画的な調査及び探求」¹⁶⁸と定義し、後者を「新しい製品・サービス・生産方法についての計画または設計及び既存の製品・サービス・生産方法を著しく改良・設計するための計画または設計のために、研究の成果その他の知識を具体化すること」¹⁶⁹と定義している。この「研究」活動及び「開発」活動に該当するか否かの判断は困難な場合が生じる可能性があることから、実務指針は、研究と開発の典型例、研究と開発に含まれない典型例を公表しており¹⁷⁰、「製品を量産化するための試作」は「研究」活動、「開発」活動どちらにも該当しないとしている¹⁷¹。したがって、研究開発費には、製造現場における量産化のための試験研究は含まれない。また、実務指針は、現に生産している製品の改良のために継続的におこなわれる試験研究も研究開発費には含まれないとしている¹⁷²。それに対して、試験研究費は「試験研究」のためのすべての費用が該当することから、量産化のための試験研究及び、現に生産している製品の改良のために継続的におこなわれる試験研究も該当することとなる。したがって、試験研究費の「試験研究」は、研究

¹⁶⁸ 企業会計審議会[1998a]1-1。

¹⁶⁹ 企業会計審議会[1998a]1-1。

¹⁷⁰ 研究と開発の典型例及び研究と開発に含まれない典型例については第 2 章の 62-63 頁を参照のこと。

¹⁷¹ 日本公認会計士協会[1999]10 頁。

¹⁷² 日本公認会計士協会[1999]10 頁。

開発費の「研究」活動よりも範囲が広いと考えられる。ただし、「開発」活動に係る費用は含まれない。その一方で、研究開発費は、基礎研究、応用研究、工業化研究のすべてに係る費用を発生時に全額費用計上することになる。

このように、試験研究費は、研究開発費と定義及び範囲を異にするため、研究開発費の会計処理と一致するのは期間費用として認識された試験研究費のみとなる。換言すれば、研究開発費は発生時に全額費用計上しなければならないのに対して、試験研究費はすべての研究開発費を費用として計上する場合と資産に計上する場合があるのである。

したがって、研究開発費の発生時には、その内容を明確にし、当該費用が棚卸資産、固定資産、期間費用のいずれに該当するのか厳格に判断すべきであらう。

3. おわりに

本章では、新 J-R&D のいう「研究開発費」勘定と、商法・法人税法における「試験研究費」勘定の関係、及び両者における研究開発費会計の規定について検証をおこなった。

商法と企業会計原則で定義に相違はみられない。しかし、企業会計原則は、当期に支出したのもでも将来に効果が現れるものは、その効果が現れる期に費用として計上すべきという思考であるのに対して、商法は、債権者を保護するためには、貸借対照表において、企業の債務弁済力の表示が必要となるため、財産性のない資産（換金不能の資産）を貸借対照表へ計上することは認められないという思考であることを指摘した。

また、連続意見書の公表により繰延資産に計上することが容認されはしたものの、資産性や繰延資産に計上する額の観点から懸念が示され、その結果、資本維持の原則に従い、開業費、試験研究費及び開発費の合計額が資本準備金と利益準備金の合計額を超える場合に、その超過額の配当を禁止し、配当可能利益について制限規定が設けられることとなったことを確認した。

次いで、法人税法においては、法人税法自体に定義が存在しなかったことから、租税特別措置法が定める定義をもって、会計基準との関係について確認

をおこなった。

法人税法では、「試験研究」のためのすべての費用が試験研究費に該当することから、量産化のための試験研究、及び、現に生産している製品の改良のために継続的におこなわれる試験研究も該当する一方で、「開発」活動に係る費用を含まれないことを確認した。それに対して、新J-R&Dのもとでは、基礎研究、応用研究、工業化研究のすべてに係る費用を発生時に全額費用計上するため、固定資産や棚卸資産に計上するという概念がないことを指摘した。

第 4 章

米国基準及び国際基準における研究開発費会計

1. はじめに

本章では、US-R&D¹⁷³及び IFRS-R&D¹⁷⁴が定める研究開発費に関する会計処理について概説する。

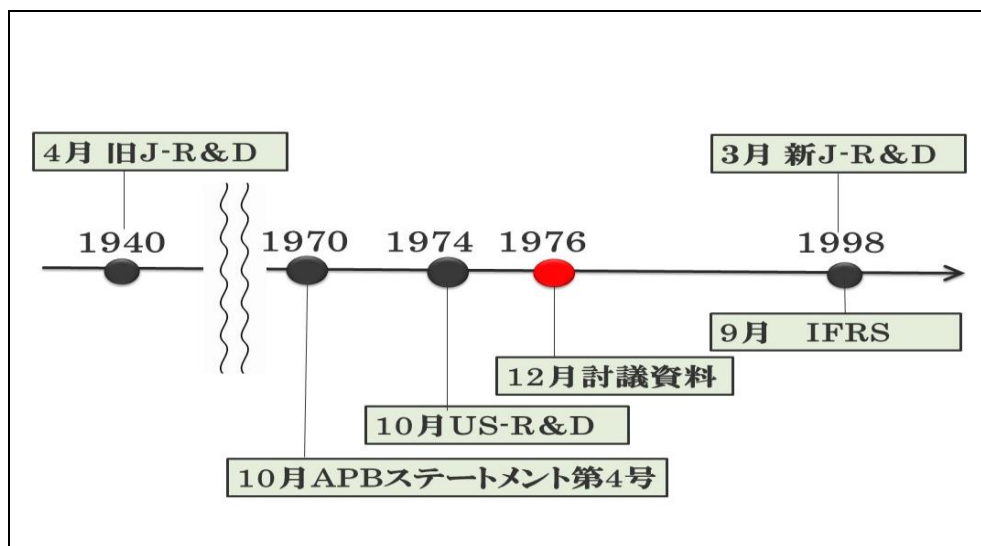
旧 J-R&D、新 J-R&D、US-R&D 及び IFRS-R&D、そして、討議資料等の公表年月日をまとめると図表 4-1 のようになる¹⁷⁵。

¹⁷³ US-R&D の邦訳については山田[2004]を引用する。

¹⁷⁴ IFRS-R&D の邦訳については IFRS 財団 [2020]を引用する。

¹⁷⁵ 第 2 章において、「試験研究費」は商工省準則が定める開発費に内包されていたと結論付けたが、「試験研究費」という勘定科目が実際に採用されたのは 1940 年に公表された陸軍準則(公表月：4 月)及び海軍準則(公表月：11 月)からである。よって、旧 J-R&D の公表年月日を 1940 年 4 月とした。

図表 4-1 会計基準等の公表年月日一覧



(出所) 序章から第5章でもちいた資料を参考に作成した。

図表 4-1 のとおり、旧 J-R&D 及び US-R&D は討議資料が公表される前に設定され、新 J-R&D 及び IFRS-R&D は提起された後に設定されている。

米国においては 1974 年 10 月に FASB が公表した US-R&D によって規定され、国際基準においては、IASB が 1999 年に公表した IFRS-R&D によって定められている。

2. 米国基準における研究開発費会計(US-R&D)

US-R&D は研究を「そのような知識が新しい製品やサービス又は新しい生産方法や技術を開発したり、あるいは既存の製品や生産方法に著しい改良をもたらすものに役立つことを望みつつ、新知識の発見を目的とする計画的調査又は批判的研究である」¹⁷⁶と定義し、開発を「研究の成果又はその他の知識をその意図は販売又は設計あるいは既存の製品や生産方法についての計画又は設計の形で具体化することである。それには、代替製品の構想設計又は実験、模型の制作及び実験施設の運転は含まれるが、既存の製品、生産工程、製造方法及びその他の継続的操業に対する日常的な又は定期的な変更は、たとえ、その変更が改良をもたらすとしても含まれない。また、市場調査や実験活動も含まれない」¹⁷⁷と定義している。

また、研究開発活動の具体例として、「①新しい知識の発見を目的とする実験室研究②新しい研究結果又は他の知識の応用のための研究③製品又は生産方法に関する構想とデザイン④製品又は生産方法についての調査実験または評価⑤製版や生産方法の構想またはデザインの変更⑥試作品や模型のデザイン、製作及びテスト⑦新技术を伴う工具、木型及び金型デザイン⑧

¹⁷⁶ FASB[1974]par.8 (邦訳 222 頁)

¹⁷⁷ FASB[1974]par.8 (邦訳 222 頁)

企業にとって商業清算が経済的に容易ではない規模の実験設備のデザイン、建設および運転⑨特定の機能および経済的要件に合致し、製造のための準備ができるまで製品のデザインを進めるのに必要な技術活動¹⁷⁸を挙げている。その一方で、「①商業生産の初期の段階における技術的計画遂行②通常の製品検査を含む商業生産中の品質管理③商業生産中の故障に伴う検査④既存の製品の品質を改善し、向上し、その他の改良をする通常の継続的努力・継続的活動の一部としておこなう、既存の性能の特定の要求または得意先の要求への適合⑤既存の製品の季節的または他の定期的変更⑥通常行われる工具、治具、鋳型および金型の設計⑦機械設備の建設、移転、模様替えまたは試運転に関連する設計および建設技術を含む活動(実験設備および特定の研究開発計画のみに使用される機械設備に関連する活動を除く)⑧特許の出願、訴訟および特許権の譲渡または使用承諾に関する法律事務¹⁷⁹は研究開発活動に含まれないとしている。

US-R&D は、既述の定義を満たした項目を研究開発費と認識し、当該費用を「発生時に費用として全額費用計上しなければならない¹⁸⁰と定めている。したがって、US-R&D は新 J-GAAP と同様の会計処理を要請しており、

¹⁷⁸ FASB[1974]par.8 (邦訳 426 頁)

¹⁷⁹ FASB[1974]par.10 (邦訳 426 頁)

¹⁸⁰ FASB[1974]pars.12-13 (邦訳 425 頁)

研究開発費を翌期以降に繰延べることを禁止していることが確認できる¹⁸¹。

なお、US-R&D は、図表 4-1 のとおり、討議資料が公表される前に設定された会計基準である¹⁸²。しかし、1959 年に米国の会計基準設定機関として設立された会計原則審議会（Accounting Principles Board：以下、APB という）が 1970 年に公表した APB ステートメント第 4 号「営利企業の財務諸表の基礎となる基礎概念と会計原則」（Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, APB Statement No.4）¹⁸³は、計算擬制項目を貸借対照表に計上することを容認しており、研究開発費も例外ではなかったと考えられる。

より具体的に述べると APB ステートメント第 4 号は、資産を「一般に認められた会計原則に準拠して認識・測定される企業の経済的資源。資産にはさらに、資源ではないが、一般に認められた会計原則に準拠して認識・測定

¹⁸¹ 久持[1999]は、US-R&D が発生時に全額費用計上する会計処理の方法を採用した理由について「税制の影響により、アメリカの主要な企業のほとんど多くは研究開発費を発生時に費用処理していた。そこで、設立間もない FASB は、企業の抵抗がなく受け入れることのできる会計基準を作成することを意図して、即時費用処理法の採用を決めたとされている」（121 頁）と論じている。

なお、久持[1999]がいう「税制の影響」とは、1954 年にアメリカの国税庁（Internal Revenue Service）が、財務会計上の処理に関わらず発生時に即時費用処理を容認したことを指していると考えられる。

¹⁸² 本章の図表 4-1 を参照のこと。

¹⁸³ APB ステートメント第 4 号の邦訳については、川口[1973]を引用する。

されるある種の繰延費用も含まれる」¹⁸⁴と定義する一方で、収益から控除される費用を認識するための基礎を明確にする普遍的な費用認識の原則として①原因と効果の関連性¹⁸⁵、②組織的にして合理的な配分¹⁸⁶、及び③即時的認識¹⁸⁷の3原則を挙げている。上記の①と③は、ある原価を当期の費用として認識する場合の要件が記載されており、②は費用を資産として認識した後の会計処理について記載がされている。これら3原則をみる限り、APBステートメント第4号が公表された当時は、収益と直接的関連性を有する原価を費用として認識し、それ以外の費用については資産へ計上して合理的な耐用年数に基づいて減価償却をおこなうことを容認していたと考えられる¹⁸⁸。実際、「伝統的な会計観である収益費用アプローチが計算擬制項目の貸借対照表計上を容認する会計観であることを、FASBはかなり早い段階（すなわち、1974~1975年の段階）から問題視していたことが理解される

¹⁸⁴ APB[1970]par.132（邦訳60頁）

¹⁸⁵ APB[1970]par.157（邦訳71頁）

¹⁸⁶ APB[1970]par.159（邦訳71-72頁）

¹⁸⁷ APB[1970]par.160（邦訳72-73頁）

¹⁸⁸ 宮原[2009]は、この3原則から「研究開発支出が発生時に収益から控除される費用として即時に認識される場合とは、①当期発生原価が未来用役を何ら提供しないとき、または②原因と効果の関連性の原則・組織的にして合理的な配分の原則に依っても何ら有益でないときである。それゆえ、これに該当しない場合は少なくとも資産認識が正当性を有することになる」（84頁）と論じている。

のである」¹⁸⁹と指摘する論者もいる。

したがって、1974年に設定されたUS-R&Dが研究開発費を繰延資産に計上することを認めなかったのは、討議資料公表前の段階で既にA/L view的な思考の影響を受けていたからではないかと考えられる。

3. 国際基準における研究開発費会計(IFRS-R&D)

IFRS-R&Dは一定の要件を充足する場合にのみ企業に無形資産の認識を要求し、無形資産の計上金額の測定を明確にするとともに無形資産に関する所定の開示を要求している。

IFRS-R&Dは資産について「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ将来の経済的便益が企業に流入することが期待される資源」¹⁹⁰と定め、このように定義された資産のうち、「物質的実体のない識別可能な非貨幣資産」¹⁹¹を無形資産と定めている。IFRS-R&Dは、「その資産に起因する

¹⁸⁹ 藤井[2011]22頁。

¹⁹⁰ IAS38 (IASC[1999]par.8) (邦訳 1528-1529頁)

¹⁹¹ IAS38 (IASC[1999]par.9) (邦訳 1530頁)

将来の経済的便益を企業が得る可能性が高いこと」¹⁹²及び「その資産の取得原価を信頼性をもって測定できること」¹⁹³の2つの条件を満たす場合に限り無形資産として認識するとしている。

桜井[2010]は無形資産の認識基準について「将来の経済的便益を得る可能性を評価する場合には、企業はその資産の利用耐用年数にわたって顕現すると考えられる経済状況をふまえ、経営者の最善の見積りを表すような合理的で認容可能な仮定を基礎としなければならない。とくに当初認識時に利用可能な証拠に基づいて判断を行い、外部証拠に重点を置くことが望まれる。また、無形資産の当初認識は取得原価でおこなうため、その原価は信頼性をもって測定されるものでなければならない」¹⁹⁴と説明している。

しかしながら、「将来の経済的便益をもたらす識別可能な資産があるかどうか、それはどの時点で存在するのか」¹⁹⁵、さらには「資産の取得原価を内部創出のれんと区別しつつ信頼性をもって決定する」¹⁹⁶ことが可能か等の理由により判断が困難とされている¹⁹⁷。

¹⁹² IAS38 (IASC[1999]par.18) (邦訳 1533 頁)

¹⁹³ IAS38 (IASC[1999]par.21) (邦訳 1533-1534 頁)

¹⁹⁴ 桜井[2010]208 頁。

¹⁹⁵ 桜井[2010]208 頁。

¹⁹⁶ 桜井[2010]208 頁。

¹⁹⁷ 桜井[2010]209 頁。

このような困難性を踏まえて IFRS-R&D は、支出が無形資産の認識基準を充足するかどうかを的確に判断できるようにする目的で、研究開発活動を研究段階と開発段階の 2 段階に区別した上で、両者を定義している。前者については「新しい科学的又は技術的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的かつ計画的調査」¹⁹⁸と定義し、後者については「事業上の生産又は使用の開始前における、新しい又は大幅に改良された材料、機械、製品、工程、システム又はサービスによる生産のための計画又は大幅に改良された材料、機械、製品、工程、システム又はサービスによる生産のための計画又は設計に関する、研究成果又は他の知識の応用」¹⁹⁹と定義している。また、研究活動の具体例として「①新知識の入手を目的とする活動②研究の成果又は他の知識の応用調査、評価及び最終選択③材料、装置、製品、工程、システム又サービスに関する有望な代替的手法の調査④新規の又は改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスに関する有望な代替的手法等についての知識化、設計、評価及び最終選択」²⁰⁰を挙げ、開発活動については「①生産又は使用する以前の、試作品及び模型に関する設計、建設及びテスト②新規の技術を含む、工具、治具、鋳型及び金型の設計③事業上生

¹⁹⁸ IAS38 (IASC[1999]par.8) (邦訳 1528-1529 頁)

¹⁹⁹ IAS38 (IASC[1999]par.8) (邦訳 1528-1529 頁)

²⁰⁰ IAS38 (IASC[1999]par.56) (邦訳 1539 頁)

産をおこなうに十分な採算性の無い規模での、実験工場の設計、建設及び
操業④新規の又は改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービ
スに関し選択した代替的手法等についての設計、建設及びテスト」²⁰¹を挙げ
ている。

次いで、研究開発費の会計処理は、当該費用を研究費と開発費と区別し、
前者については、「研究（または内部企画の研究局面）からは無形資産を認
識しない。研究（または内部企画の研究局面）に関する支出は、その発生時
点で費用認識をしなければならない」²⁰²と定め、後者については「開発（又
は内部企画の開発局面）から生じる無形資産は企業が以下の全てを立証す
ることが出来る場合に限り、認識しなければならない」²⁰³と定めている。

IFRS-R&D では、原則、研究開発費の支出について「発生時に費用として
認識しなければならない」²⁰⁴としつつも、一定の要件(①その使用または売
却を可能にする、無形資産の完成に必要な技術上の実現可能性②無形資産
を完成させ、さらにそれを使用または売却する企業の意図③無形資産が将
来の経済的便益を創出する可能性に関する高さの程度。企業はとくに、無形

²⁰¹ IAS38 (IASC[1999]par.56) (邦訳 1539 頁)

²⁰² IAS38 (IASC[1999] pars.54-55 及び par.57) (邦訳 1539 頁)

²⁰³ IAS38 (IASC[1999] pars.54-55 及び par.57) (邦訳 1539 頁)

²⁰⁴ IAS38 (IASC[1999]par.54) (邦訳 1539 頁)

資産の産出物についてのまたは無形資産それ自体についての市場の存在を、あるいは、それが内部で使用される予定である場合は、無形資産の有効性を立証しなければならない④無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用または売却するため必要となる適切な技術上、財務上およびその他の資源の利用可能性⑤無形資産を使用または売却するために必要な企業の能力⑥開発期間中の無形資産に帰属させることができる支出を確実に測定させるために必要な企業の能力)²⁰⁵を充足する場合には、資産計上することを強制している。

研究開発費を資産として認識する場合、その取得原価に含まれる支出は IFRS-R&D が示す一定の要件を充足した日以降に生じた支出の合計である²⁰⁶。しかし、IFRS-R&D は当該支出全てを取得原価に含めることを容認している訳ではなく、無形資産を創出するために直接的に関連した費用でなければならない。直接的に関連していない費用は、原則発生時に費用として認

²⁰⁵ IAS38 (IASC[1999]par.57) (邦訳 1539-1540 頁)

²⁰⁶ IAS38 (IASC[1999]par.65) (邦訳 1540-1541 頁)

IAS38 (IASC[1999]par.65) (邦訳 1540-1541 頁) は取得原価に含まれる支出について「IAS38 の認識基準を満たした日以降に発生した費用の支出合計」と定め支出時期を限定している。これは、IAS38 (IASC[1999]par.71) (邦訳 1543 頁) が「過去に費用として認識した支出を戻し入れて資産として計上することはできない」と定めているからである。

識される²⁰⁷ことから取得原価に含み、資産として計上する場合は的確な判断が求められる。桜井[2010]は的確な判断をする基準として「当初に評価された水準を超過して経済的便益を創出する可能性が高く、信頼性をもって測定し、資産へ帰属させることが出来る場合」²⁰⁸には取得原価に当該支出を含めると説明している。具体的には「①無形資産創出のために費消した財貨やサービスへの支出②無形資産創出に直接関わった人員給与及び賃金その他雇用関連コスト③法的権利の特許費用あるいは無形資産創出のために使用した特許権その他法的権利の償却④無形資産創出に要した間接費で合理的、規則的に配分できるもの（減価償却・保険料・賃貸料の配分額等）」²⁰⁹が挙げられる。

資産計上された無形資産の会計処理については取得原価モデルと再評価モデルがある²¹⁰。これら2つのモデルについて数値例2及び数値例3をもちいて説明する。なお、無形資産認識後の測定については償却費について考慮しなければならない。よって両モデルにくわえ、無形資産の償却についても説明する。取得原価モデルを採用する場合、無形資産は取得原価から減価

²⁰⁷ IAS38 (IASC[1999]par.67) (邦訳 1541 頁)

²⁰⁸ 桜井[2010]211 頁。

²⁰⁹ IAS38 (IASC[1999]par.66) (邦訳 1541 頁)

²¹⁰ IAS38 (IASC[1999]par.72) (邦訳 1543 頁)

償却累計額と減損損失累計額を控除した額が貸借対照表に計上される²¹¹。

数値例 2

A 企業は 2018 年中に 1,000 の支出により新しい生産工程を開発した。
当該支出のうち、900 が 2018 年 12 月 1 日以前に発生。そして 2018 年 12 月 1 日に開発中の生産工程が、IFRS-R&D が示す一定の要件を充足すると判断できるようになった。
そして、2019 年に A 企業は当該生産工程の開発に 2,000 を支出した。期末に評価した時の当該生産工程から実現される回収可能額は 1,900 であった。

(出所) 筆者が作成した。

2018 年度の支出 1,000 のうち 900 は IFRS-R&D が定める無形資産の認識基準を満たす前の支出であることから取得原価には含めてはならない。よって、取得原価に含めて資産計上される額は 100 となる。仕訳をおこなうと次のようになる。

²¹¹ IAS38 (IASC[1999]par.74) (邦訳 1543 頁)

仕訳

2018年度	生産工程開発費	900	現金預金	1000
	生産工程無形資産	100		

2019年度の支出については2018年12月1日以降の支出であることから無形資産の認識基準を満たしている。よって2,000全額を資産として計上されることとなるが、無形資産の帳簿価額が2,100²¹²であるのに対して回収可能額が1,900であることから200²¹³を減損損失として認識させ、特別損失として損益計算書に計上し無形資産を減少させる。仕訳をおこなうと次のようになる。

仕訳

2019年度	生産工程開発費	2,000	現金預金	2,000
	減損損失	200	生産工程無形資産	200

次いで、再評価モデルを採用した場合である。再評価モデルでは無形資産を公正価値で再評価し、その公正価値に基づく償却累計額と減損累計額を

²¹² $100(2018\text{年資産計上額}) + 2,000(2019\text{年資産計上額}) = 2,100$

²¹³ $2,100(\text{帳簿価額}) - 1,900(\text{回収可能額}) = 200$

控除した金額で貸借対照表に計上する²¹⁴。再評価による公正価値は活発な市場²¹⁵での価格を参考にしなければならないが、活発な市場が常に存在するとは限らず再評価がおこなわれる無形資産は限定されることとなる。活発な市場が存在しない場合は取得原価から減価償却累計額と減損損失累計額を控除した額が計上される²¹⁶。再評価の結果として「評価益」が発生した場合は差益部分を「その他包括利益」として計上する。ただし、過去に損失を計上した範囲で評価益が発生した場合は損益として認識する。「評価損」が発生した場合は損益として認識する。ただし、株主資本の部（累積その他包括利益）に評価差額が計上されている場合はその評価差額の減額として処理し、損益には計上しない。以上が再評価モデルの説明である。再評価モデルでは償却を考慮した事例をもちいるため無形資産の償却についての説明を先におこなう。

耐用年数が有限である無形資産については有形固定資産と同様に経済的

²¹⁴ IAS38 (IASC[1999]par.75) (邦訳 1543-1544 頁)

²¹⁵ 新日本有限責任監査法人[2011]427 頁。

活発な市場とは次に掲げる条件がすべて満たされている市場をさす。

- ① 市場内で取引される対象が同質
- ② 自発的な買手と売手を通常いつでもみつけることができる
- ③ 価格が公表されている

²¹⁶ IAS38 (IASC[1999]par.81) (邦訳 1544 頁)

便益の消費パターンに応じた期間及び方法で規則的に償却しなければならず、毎事業年度末に見直しをおこなうことが求められている²¹⁷。経済的便益の消費パターンが信頼性をもって決定できない場合は定額法を採用する²¹⁸。また、IFRS-R&D は耐用年数を厳密に見積ることを要請しており²¹⁹、見積り可能な場合は、「資産に対する企業の予測期間」²²⁰または「企業がその資産から得られると予測する生産高又はそれに類似する単位数」²²¹のいずれかを採用することとなる。耐用年数の見積りが不可能な場合は、償却をせず、無形資産の帳簿価額と回収可能価額とを比較することにより、「毎年 1 回」または、「対象となる無形資産に現存の兆候がある場合にはその都度」減損テストを行わなければならない²²²。すなわち、IFRS-R&D は耐用年数の見積りができない無形資産について減損の兆候の有無に関係なく年度ごとに減損テストをおこなうことを要請している。以上の説明を踏まえた上で、再評価モデルの会計処理について数値例 2 をもちいて検討する。

²¹⁷ IAS38 (IASC[1999]par.97) (邦訳 1547 頁)

²¹⁸ IAS38 (IASC[1999]par.97) (邦訳 1547 頁)

²¹⁹ IAS38 (IASC[1999]pars.92-93) (邦訳 1545-1546 頁)

²²⁰ IAS38 (IASC[1999]) par.8 (邦訳 1529 頁)

²²¹ IAS38 (IASC[1999]) par.8 (邦訳 1529 頁)

²²² IAS38 (IASC[1999]) par.108 (邦訳 1549-1550 頁)

数値例 3

A 企業は 2017 年 1 月 1 日に無形資産を 1,000 で取得した。2018 年度期末時における無形資産の公正価値は 1,200 であり、2019 年度期末時における無形資産の公正価値は 1,000 であった。

無形資産の耐用年数は 10 年、定額法で償却、残存価額は 0 である。

(出所) 筆者が作成した。

2018 年度期末に無形資産は減価償却により帳簿価額が 800²²³となるが公正価値は 1,200 である。よって差額 400²²⁴を再評価剰余金として計上する。

仕訳

2017 年度期末	減価償却費	100	無形資産	100
-----------	-------	-----	------	-----

仕訳

2018 年度期末	減価償却費	100	無形資産	100
	無形資産	400	再評価剰余金	400

²²³ $1,000(2017 \text{ 年 } 1 \text{ 月 } 1 \text{ 日に取得した無形資産}) - 200(2017 \text{ 年度及び } 2018 \text{ 年度の償却費計}) = 800$

²²⁴ $\text{公正価値} - \text{帳簿価額} = 1,200 - 800 = 400$

2019 年度も取得原価に基づく償却費 100 を計上し、さらに 2018 年度末に増加した額 400 を償却し、同額の再評価剰余金 50 を留保利益に直入する²²⁵。この時点での帳簿価額は 1,100 であり、公正価値は 1,000 であることから差額の 100 について再評価剰余金の取り崩しをおこなう。

仕訳

2019 年度期末	減価償却費	100	無形資産	100
	再評価剰余金	50	留保利益	50
	再評価剰余金	100	無形資産	100

以上を踏まえると、再評価モデルは、帳簿価額と公正価値との差異が大きくなるのを防止するための会計処理といえる。

²²⁵ $400 \div 8(\text{耐用年数}) = 50$

4. 米国基準及び国際基準における研究開発費会計の比較

4-1 研究開発活動の定義の比較

研究について、US-R&D は「新知識の発見を目的とする計画的調査又は批判的研究」²²⁶と定義し、IFRS-R&D では「新しい科学的又は技術的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的かつ計画的調査」²²⁷と定義していることから、表現は異なるが、両者の定義に大きな相違はないと考えられる。

次いで、開発について US-R&D は「日常的又は定期的な変更はたとえばそれが既存の製品等、生産工程、製造方法及びその他の継続的操業に関する改良に該当するとしても開発には該当しない」²²⁸として、日常的又は定期的な変更をした場合は開発に含まれないとしている。それに対して IFRS-R&D の定義には開発活動に含まれない活動の記載はない。しかし、研究成果又はその他の知識の具体化と定義している点、また、新しい製品（サービス）や生産方法についての計画及び設計と、既存の製品（サービス）や生産方法を大幅に改良するための計画及び設定を具体化することと定義している点は

²²⁶ FASB[1974]par.8（邦訳 424 頁）

²²⁷ IAS38（IASC[1999]par.8）（邦訳 1528-1529 頁）

²²⁸ FASB[1974]par.8（邦訳 424 頁）

共通している。したがって、開発についても両者に大きな相違はないと考えられる。

4-2 会計処理の比較

US-R&D は、発生時に費用として全額費用計上する会計処理であるのに対して、IFRS-R&D は、原則発生時に費用計上する会計処理であるものの、研究開発費に内包される開発費について、6項目で構成される一定の要件を充足する場合に無形資産に計上することを要請している。したがって、会計処理において大きな相違がみられる。

5. おわりに

本章では、US-R&D 及び IFRS-R&D が定める会計処理について確認をおこなった。US-R&D は、新 J-R&D と同様に、発生時に全額費用計上する旨を定めている。しかし、米国の APB ステートメント第 4 号は、計算擬制項目を貸借対照表に計上することを容認していた。それにもかかわらず、US-

R&D が研究開発費を発生時に全額費用計上するよう定めたことから、US-R&D は討議資料が公表される前の段階で、既に A/L view 的思考の影響を受けていた可能性があることを析出した。換言すれば、US-R&D および新 J-R&D は A/L view 的な思考の影響を受けていた可能性があるといえる。

次いで、IFRS-R&D は、原則発生時に費用計上する会計処理であるものの、6 項目の要件と充足した場合に、研究開発費に内包される開発費を無形資産として計上される。当該資産に計上された研究開発費について、耐用年数の見積りが可能な場合は、資産に対する企業の予測期間又は企業がその資産から得られると予測する生産高又はそれに類似する単位数いずれかで耐用年数を確定させ、その耐用年数に基づいて償却される。一方、耐用年数の見積りができない無形資産については償却せず、無形資産の帳簿価額と回収可能価額とを比較することにより、每期、減損テストを行わなければならないことを確認した。

第5章

会計観と会計基準の関係

－会計処理の相違に焦点を充てて－

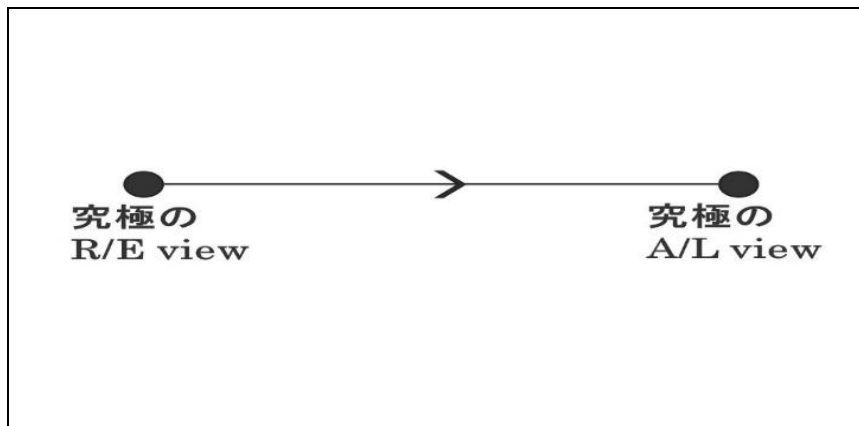
1. はじめに

本章では、会計観と本論文で取り上げた会計基準との関係について考察をおこなう。

本論文の「序章」で述べた「会計観と会計基準との関係を示すための座標」として、図表 5-1 を想定する。図表 5-1 は、2 つの会計観を両極に位置する概念と「仮定」し、「究極の R/E view」を一方の端とし、それに対峙するものとして「究極の A/L view」を他方の端に位置づけた上で、会計基準設定における会計観が R/E view から A/L view に移行している状態をあらわしたものである²²⁹。

²²⁹ 図表 5-1 は、徳賀[2000]の図表 5-3「測定基準に関する調和・調和化・統一」を参考に作成した。徳賀[2000]の図表は、「測定基準が存在せず、企業がまちまちの方法を採用している状態を一方の端として、統一を他方の端として」(128 頁) 位置付け、ある状態から他の状態への移行を端的に説明しており、R/E view から A/L view への会計観の移行をあらわす図表を考える際の参考とした。

図表 5-1 会計観と会計基準との関係を示すための座標



(出所) 徳賀[2000] 128 頁の図表 5-3 を参考に作成した。なお、図表 5-3 は、既述のように、本論文とは異なる論点で作成されたものである。

2. 数値例による会計基準比較

本節では、研究開発費に関する各会計基準が図表 5-1 のどこに位置するものであるか、第 1 章でもちいた数値例 1 で検証することにより、会計観と各会計基準との関係を考察したい。

以下では、新 J-R&D と US-R&D の内容が実質的に同じであることから、数値例をもちいた考察に限って、「新 J-R&D(US-R&D)」と表記する。また、計上された研究開発費については、損益計算書(販売費及び一般管理費)及び貸借対照表(繰延資産または無形資産)に記載する。

数値例 1

<p>ある新技術の研究開発をおこなう。</p> <p>第1会計年度の期首に、研究をおこなうために100の現金支出をした。</p> <p>第2会計年度の期首に開発のために300の現金支出をおこない、当該新技術は完成した。</p> <p>第2会計年度期末の決算時において、当該新技術300について市場で競争力があることが確認されている。また、経営者が第2会計年度期末の決算時において繰延資産と判断した開発費の額及び当該新技術の公正価値は下記の表のとおりである。</p> <p>なお、当該新技術について、経営者は新技術の価値400、耐用年数10年、残存価値0と見積もっている。</p>		
第2会計年度期末の決算時	経営者が繰延資産と判断した額	300
	公正価値	500

(出所) 徳賀[2002]160-161 頁の事例を参考に作成した。

2-1 研究支出時(第 1 会計年度期首)

旧 J-R&D、新 J-R&D(US-R&D) 及び IFRS-R&D のもとでは、研究支出時の会計処理に相違はない。研究支出 100 は費用として認識される(仕訳 1)。

仕訳 1

研究支出時	研究支出	100	現金	100
	(費用の発生)		(資産の減少)	

A/L view のもとでは、当該期間中の研究支出・開発支出の対象は将来の経済的便益として制約され、資産性があると認められる部分のみが無形資産として認識されることになる。

かかる理解に基づいたとしても、研究支出 100 は費用として認識される。

一方、R/E view のもとでは、適切な期間損益計算の観点から、1 期間の収益と費用に対応しない収益と費用を、翌期に繰延べることになるが、研究支出 100 は費用として認識される。

つまり、A/L view であろうと、R/E view であろうと研究をおこなうために支出した現金 100 の会計処理については仕訳 1 と同じ会計処理をすることになる。

したがって、旧 J-R&D、新 J-R&D(US-R&D) 及び IFRS-R&D 全ての会計基準が、A/L view、R/E view に基づく会計処理と相違がないことからどちらの会計観でも説明できるといえる。

2-2 開発支出時(第 2 会計年度期首)

旧 J-R&D、新 J-R&D(US-R&D) 及び IFRS-R&D のもとでは、開発支出時の会計処理に相違はない。開発支出 300 は費用として認識される(仕訳 2)。

仕訳 2

研究支出時	研究支出	300	現金	300
	(費用の発生)		(資産の減少)	

旧 J-R&D のもとでは、開発支出 300 は繰延資産として認識されることとなる。しかし、開発支出が繰延資産と判断されたのは第 2 会計年度期末の決算時である。したがって、開発支出時は費用として認識される。

J-R&D(US-R&D) のもとでは、開発支出 300 は、費用として認識される。

IFRS-R&D のもとでは、開発支出 300 は無形資産として認識されることになる。しかし、新技術が市場で競争力があることが確認されたのは第 2 会計年度期末の決算時である。したがって、開発支出 300 は費用として認識される。

A/L view のもとでは、研究支出時と同様の理解から開発支出 300 は費用として認識される。

R/E view のもとにおいても、研究支出時と同様の理解から開発支出 300 は費用として認識されることになる。

つまり、A/L view であろうと、R/E view であろうと開発のために支出した現金 300 の会計処理については仕訳 2 と同じ会計処理をすることになる。

したがって、旧 J-R&D、新 J-R&D(US-R&D) 及び IFRS-R&D 全ての会計基準が、A/L view、R/E view に基づく会計処理と相違がないことからどちらの会計観でも説明できるといえる。

2-3 決算時(第2会計年度期末)

旧 J-R&D のもとでは、開発支出 300 を経営者が繰延資産と判断したという前提であるため、繰延資産として認識されることになる(仕訳 3 の 1 行目)。また、旧 J-R&D は、繰延資産について 5 年の均等償却を求めているので、耐用年数に基づいた開発費償却 60 を計上することで繰延資産の帳簿価額を減少させる(仕訳 3 の 2 行目) とともに、計上した開発費償却 60 を損益に振り替える(仕訳 3 の 3 行目)。

仕訳 3

決算時	繰延開発支出	300	開発支出	300
	(資産の増加)		(費用の減少)	
	開発費償却	60	繰延開発支出	60
	(費用の発生)		(資産の減少)	
	損益	60	開発費償却	60

新 J-R&D(US-R&D) のもとでは、開発支出 300 を繰延資産と認識することを容認していないので決算時の会計処理は不要となる。

IFRS-R&D のもとでは、新技術 300 は市場で競争力があることが確認されたという前提であるため、開発支出 300 が無形資産として認識されるこ

とになる。また、無形資産について、IFRS-R&D は耐用年数 10 年に基づいて償却費 30 を計上することで無形資産の帳簿価額を減少させる（仕訳 4 の 1 行目）と同時に、新技術を再評価した公正価値 500 との差額 230 を無形資産として計上する（仕訳 4 の 2 行目）ための会計処理をおこなうとともに、計上した開発費償却 30 を損益に振り替える（仕訳 4 の 3 行目）。

ここで、無形資産の貸方勘定科目を再評価剰余金とするのは、IFRS-R&D では、再評価の結果、無形資産の帳簿価額が増加した場合、当該増加額をその他の包括利益に認識し、累積額を再評価剰余金として表示しなければならない²³⁰からである。

仕訳 4

決算時	開発費償却	30	繰延開発支出	30
	(費用の発生)		(資産の減少)	
	繰延開発支出	230	再評価剰余金	230
	(資産の増加)		(純資産の増加)	
	損益	30	開発費償却	30

A/L view のもとでは、償却費は計上されないが、開発支出 300 については資産性があると認められたため、無形資産として認識される（仕訳 5 の 1

²³⁰ IAS38(IASC[1999]) par.85 (邦訳 1545 頁)

行目)。そして、無形資産の帳簿価額 300 と公正価値 500 との差額 200 を無形資産として認識し、帳簿価額を増加させることになる。また、差額 200 を評価益として計上する(仕訳 5 の 2 行目) とともに、計上した評価益 200 を損益に振り替える(仕訳 5 の 3 行目)。

仕訳 5

決算時	繰延開発支出	300	開発支出	300
	(資産の増加)		(費用の減少)	
	繰延開発支出	200	評価益	200
	(資産の増加)		(収益の発生)	
	評価益	200	損益	200

R/E view のもとでは、公正価値評価はおこなわれない。開発支出 300 は適正な期間損益計算の観点から、1 期間の収益と費用に対応しない費用であるため、繰延資産として計上する(仕訳 6 の 1 行目)。また、耐用年数 10 年に基づいた開発費償却 30 を計上することで繰延資産の帳簿価額を減少させる(仕訳 6 の 2 行目) とともに、計上した開発費償却 30 を損益に振り替える(仕訳 6 の 3 行目)。

仕訳 6

決算時	繰延開発支出	300	開発支出	300
	(資産の増加)		(費用の減少)	
	開発費償却	30	繰延開発支出	30
	(費用の発生)		(資産の減少)	
	損益	30	開発費償却	30

したがって、旧 J-R&D は開発支出 300 を繰延資産として貸借対照表に計上すると同時に、耐用年数に基づいて償却費を計上していることから、R/E view に依拠した会計処理であるといえる。一方、IFRS-R&D は資産性があると認められた開発支出 300 を無形資産に計上するとともに、耐用年数に基づいて償却費を計上したうえで、無形資産を公正価値評価していることから、A/L view、R/E view のどちらにも依拠した会計処理であるといえる。

3 会計観と会計基準との関係を示す座標

旧 J-R&D、新 J-R&D(US-R&D) 及び IFRS-R&D のもとでは、研究支出及び開発支出は費用として認識される。A/L view、R/E view のもとにおいてもすべての会計基準と同様に、費用として認識されることから、会計処理に相違はみられず(同じである)、旧 J-R&D、新 J-R&D(US-R&D) 及び IFRS-

R&D 全ての会計基準が、A/L view、R/E view のどちらの会計観でも説明できる。

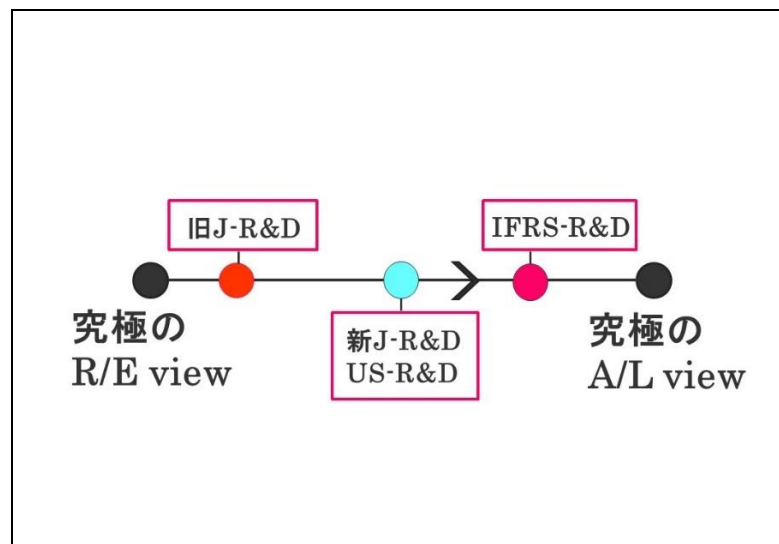
しかし、第 2 会計年度期末の決算時において、旧 J-R&D と IFRS-R&D 共に開発支出を資産計上する点に相違はないが、旧 J-R&D は開発支出を繰延資産(計算擬制項目)として計上しているのに対して、IFRS-R&D は無形資産(経済的資源)として計上している。したがって、計上された資産の範囲に明らかな違いがあることを看守できる。以上のことから、旧 J-R&D は、期間損益計算の観点から開発支出を繰延資産として計上することにくわえて、償却費を計上していることから、3 つの会計基準のなかで究極の R/E view に最も近い会計基準であるといえる。

その一方で、新 J-R&D(US-R&D) は、A/L view 的な思考の影響を受けていた可能性があるとはいえ、会計処理においては A/L view の影響を確認することはできなかった。それゆえ、新 J-R&D(US-R&D) は旧 R/E view と比べて A/L view 寄りであるものの、R/E view の要素を色濃く残している会計基準であると考えられる。

そして、IFRS-R&D は、開発支出を無形資産として計上し、公正価値評価をおこなっていることから、最も A/L view 的な思考の影響を受けた会計基準であることは間違いない。しかしながら、償却費の計上については、R/E

view の影響があるため、究極の A/L view とはいえない。これらのことから、IFRS-R&D は、究極の A/L view ではないものの、新 J-R&D(US-R&D) よりも A/L view 的な思考の影響を強く受けた会計基準であるといえる。これらのことを考慮して、旧 J-R&D、新 J-R&D(US-R&D) 及び IFRS-R&D を図表 5-1 の座標に位置付けると図表 5-2 のようになる。

図表 5-2 会計観と会計基準との関係を示すための座標



(出所) 第 5 章の考察結果を基に作成した。

4. おわりに

本章では、研究開発費を対象として会計観(A/L view 及び R/E view) と会計基準(旧 J-R&D、新 J-R&D(US-R&D) 及び IFRS-R&D) との関係明らかにするために、「会計観と会計基準との関係を示すための座標」として、2つの会計観を両極に位置する概念と「仮定」し、「究極の R/E view」を一方の端とし、それに対峙するものとして「究極の A/L view」を他方の端に位置づけた上で、数値例をもちいて考察をおこなった。

考察の結果、いずれの会計基準も A/L view、R/E view どちらでも説明できる会計処理を採用している一方で、3つの会計基準の中で、旧 J-R&D が究極の R/E view に最も近く、究極の A/L view に最も近い会計基準は IFRS-R&D であるものの、それでも R/E view の要素を有していることを明らかにした。

第6章

研究開発費会計のシミュレーション分析

—日本基準採用企業が国際基準を採用した場合—

1. はじめに

我が国では、国際基準の適用について、企業の判断に委ねている現状にあるが、会計基準の国際的統合化(調和化)が図られている現在の状況を考慮すると、今後、国際基準を採用する企業は増加すると考えられる。実際、補足資料1記載の企業100社を確認すると、4社(SUBARU・ブリジストン・東レ・ジェイテクト)が、2021年3月期より国際基準(4社いずれも日本基準からの変更である)を適用することが公表されていた。

そこで、本章では、会計実務の観点から、我が国の企業が新J-R&DからIFRS-R&Dに変更した場合、企業の財務諸表の数値(財務数値)にどれ程の影響が生じるか、シミュレーション分析をおこないたい。

なお、本章では、明確に区分するため、研究開発費として支出された費用の総額を「研究開発費支出総額」、無形資産に計上された研究開発費を「研究開発費資産化額」という。

日刊工業新聞が2019年7月23日に公表した「R&D アンケート」によれば、研究開発投資額上位100社のうち、1位から3位を輸送用機器業が占めていた(図表6-1及び補足資料1-A)。

図表6-1 我が国企業研究開発費ランキング(2019)

順位	我が国企業	単位：億円
1位	トヨタ自動車	11,000
2位	本田技研工業	8,600
3位	日産自動車	5,500

(出所) 日刊工業新聞[2019]1頁を参考に作成した。

また、上位3社が採用する会計基準は次のとおりである(図表6-2及び補足資料1-A)。

図表6-2 上位3社が採用する会計基準

順位	我が国企業	会計基準
1位	トヨタ自動車	米国基準
2位	本田技研工業	国際基準
3位	日産自動車	日本基準

(出所) 日刊工業新聞[2019]1頁、トヨタ自動車[2019]5頁、本田技研工業[2019]77頁及び日産自動車[2019]55頁を参考に作成した。

シミュレーション分析にあたっては、新 J-R&D に基づいて会計処理をおこなっている企業が IFRS-R&D に基づいて会計処理をおこなったと仮定することが前提であるため、J-R&D と IFRS-R&D を採用している企業 2 社を選択する必要がある。そこで、図表 6-1 及び図表 6-2 を根拠として、日産自動車と本田技研工業を選択した。

2. シミュレーション分析

2-1 シミュレーション分析の手順

[手順 1]

本田技研工業の 2020 年度の研究開発費支出総額、販売費及び一般管理費に計上された研究開発費及び研究開発費資産化額は、下記のとおりである(図表 6-3)。

図表 6-3 研究開発費計上額内訳 (単位：億円)

研究開発費支出総額	販売費及び一般管理費計上額	研究開発費資産化額
8,214	8,041	173

[手順 2]

手順 1 から、本田技研工業が、研究開発費支出総額の 2%を資産に計上したことがわかる²³¹。

[手順 3]

手順 2 によって算出された研究開発費支出総額の 2%を、日産自動車に適用して研究開発費資産化額を算出し、財務諸表に反映させることでどの程度の影響がみられるのかを検証する。

日産自動車の研究開発費支出総額に 2%を乗じると、下記の結果となった(図表 6-4 の右)²³²。

図表 6-4 2%を乗じた場合の研究開発費資産化額 (単位：億円)

研究開発費支出総額	研究開発費資産化額
5,448	108

※千万円以下切捨

研究開発費資産化額 108 億円を 5,448 億円から控除し、連結貸借対照表の無形資産の部に開発費として計上する。

²³¹ $173 \div 8,214 = 0.02$

²³² $5,448 \times 0.02 = 108$

2-2 シミュレーション分析の結果

2-2-1 連結損益計算書への影響

日産自動車の有価証券報告書[2020]によると、同社の連結損益計算書は、
図表 6-5 のとおりである。なお、税務調整の観点を排除するため、図表 6-
5(修正前)は営業利益までを記載している。

なお、このシミュレーション分析では、無形資産の耐用年数が確定可能で
あるか査定できず、仮に償却するとしても、資産化の初年度であるため、償
却費については考慮しない。

この結果、全額費用処理を行っていた当初の連結損益計算書の営業利益
▲404 億円に対して、108 億円の増加が生じ、修正後の営業利益が、▲296
億円となる。以上のことを加味した上で日産の連結損益計算書に国際基準
を適用すると図表 6-5(修正後)のようになる。なお、数値に変化がみられた
箇所は**太文字**で表記している。

図表 6-5

連結損益計算書

(単位：億円)

	修正前	修正後
売上高	98,788	98,788
売上原価	84,429	84,429
売上総利益	14,359	14,359
販管費	14,764	14,656
営業利益	▲404	▲296

(出所) 日産自動車[2020]64頁を基に作成した。

※千万円以下切捨

2-2-2 連結貸借対照表への影響

日産自動車の有価証券報告書[2020]によると、同社の連結貸借対照表は、図表 6-6 のとおりである。なお、税務調整の観点を排除するため、図表 6 は資産の部のみ記載している。負債の部を記載した場合、当期に確定した納税額を未払法人税等として計上する場合、貸借バランスをとる必要性があるためである(確定した納税額を、納税充当金として法人税申告書で処理しない場合は、納付時に会計処理をおこなうため、貸借バランスをとる必要はない)。

研究開発費 108 億円を無形固定資産の部に計上するため、結果として借

方全体で 108 億円の増加が生じる。

既述したように税務調整の観点を排除するために資産の部のみ記載しているが、資産計上によって増加した法人税等の額を流動負債項目である未払法人税等に計上する。また、同じく資産計上によって増加した当期純利益を純資産の部の株主資本の項目である利益剰余金にくわえる。これにより、貸方全体で 108 億円が増加することになり、連結貸借対照表の資産合計と負債純資産合計が同額となるのである。

以上のことを加味した上で日産の連結貸借対照表に IFRS-R&D を適用すると図表 6-6(修正後)のようになる。なお、数値に変化がみられた箇所は**太文字**で表記している。

図表 6-6 連結貸借対照表 (単位：億円)

	修正前	修正後
流動資産	106,759	106,759
固定資産		
有形固定資産	45,188	45,188
無形固定資産	1,149	1,257
投資その他の資産	16,669	16,669
資産合計	169,765	169,873

(出所) 日産自動車[2020]62 頁を基に作成した。

※千万円以下切捨

3. おわりに

シミュレーション分析では、研究開発費を資産計上することにより、費用負担額が減少するため、営業利益が増加した。本田技研工業が研究開発費支出総額のうち、資産に計上した額が2%であったことから、日産の売上高等を考慮すると、財務数値へ与える影響はさほど大きくはない。

しかし、研究開発費が多額であり、かつ、IFRS-R&Dに基づく会計処理を採用することによって、研究開発費を資産に計上する額が多額となる企業においては、当然のことながら、国際基準の適用により受ける影響は大きくなる。

五百竹・松川(2012)は利益の増加について、「資産計上することにより、増加した利益とは、企業がキャッシュ・インフローをもたらす何かをおこなったわけではなく、適正な期間損益計算をおこなうために収益と費用の認識時期を対応させるべく、費用の認識時期を遅らせているからである。したがって、この場合の利益の増加とは、表面上の利益に過ぎないのである。ところが、表面上の利益の増加に伴い、法人税等の負担額が増加するということは、国際基準適用することにより企業にとっては実質的にキャッシュ・アウトフローをもたらすことになり、これは、中長期的にみれば研究開発の競

争力の低下につながる可能性もある」²³³としながらも「国際会計基準を適用することにより、法定実効税率を変えなくとも国の税収が自然に増加する」²³⁴として、国際基準の適用に係るメリットとデメリットについて論じている。

また、営業利益が増加すれば税引後の当期純利益が増加することとなるが、短期的にみれば連結貸借対照表の純資産の部の増加へとつながり、利益配当額も大きくなるため、投資者からの企業評価が高くなる可能性があり、また、適正な期間損益計算をおこない、かつ、企業が保有する資産性のあるものを正確に財務諸表に開示するということは「投資者に的確な情報を提供する」²³⁵ことが可能となるため、国際基準導入における利点の一つであると捉えることもできよう。

²³³ 五百竹・松川[2012]102-103頁。

²³⁴ 五百竹・松川[2012]103頁。

²³⁵ 五百竹・松川[2012]105頁。

第 7 章

監査論点としての研究開発費会計

—KAM を中心として—

1. はじめに

第 6 章においておこなったシミュレーション分析では、ホンダの研究開発費の資産化比率は 2%（研究開発費計上額 8,214 億円に対して無形資産に計上された研究開発費は 173 億円）であり、また、補足資料 1（研究開発投資額 TOP100）において算定した国際基準採用企業の売上高研究開発費比率（研究開発費総額÷売上高）は、最大値 0.24%、平均値 0.08%、中央値 0.03%、最小値 0.01%であり、また、研究開発費無形資産化比率（無形資産に計上された研究開発費÷研究開発費総額）は、最大値 0.47%、平均値 0.13%、中央値 0.11%、最小値 0.02%に留まっていることから、財務諸表上、研究開発費の値が会社の業績等に影響を与えるとは言い難い結果となった。

しかしながら、第 7 章および第 8 章で詳述するように、研究開発費に関

する会計処理が、KAMとして取り上げられている事実がある。

そこで、本章では、第7章および第8章での事例分析に先立ち、監査におけるKAMとは何かについて、概説する。

2. KAMの概要について

2-1 KAMが導入された経緯

2018年7月に企業会計審議会が意見書を公表した。意見書により監査基準は改訂され、我が国の監査報告書にKAMの記載が義務付けられることとなった（適用時期は、2021年3月期決算からであるが、2020年3月期決算からの早期適用が容認されている）。具体的には、監査人の意見及び意見の根拠を冒頭に記載する新しい様式の監査報告書の作成が義務付けられたのである。

監査報告書は、「監査の結果として、財務諸表に対する監査人の意見を表明する手段であるとともに、監査人が自己の意見に関する責任を正式に認める手段」²³⁶である。そのため、当該報告書は、「監査の結果として専門家

²³⁶ 企業会計審議会[2018]二・1(1)

たる監査人の意見を表明する手段としての機能と、監査報告書に記載された事項について監査人が責任を負うこと宣言する手段としての機能を表裏一体的に有している」²³⁷ものとされている。

このような意義と機能を前提として、当該報告書の利用者は必ずしも専門的な知識を有しているとは限らないことから「監査報告書の理解可能性を高めるためには簡潔かつ明瞭な記載が必要であること、および、監査人が自らの将来の責任を回避する目的で、いたずらな文言を使って利用者を惑わせたり必要な記載を省略したりする余地をなくす必要がある」²³⁸ため、「記載文言を標準化して監査人の意見を簡潔明瞭に記載する、いわゆる短文式の報告書」²³⁹が採用されてきた。

しかし、「ほとんどの会社の財務諸表に対して無限定適正意見が表明されている状況に対し、どの会社の監査報告書をみても画一的な文言が並ぶばかりで、監査意見に至るプロセスに関する情報がブラックボックス化している」²⁴⁰との批判が高まっていた。

そこで、企業会計審議会は、監査意見を簡潔明瞭に記載する現行の枠組み自体を改訂するのではなく、現行の枠組みを維持しつつ、「監査の透明性を

²³⁷ 林[2019]3頁。

²³⁸ 林[2019]3頁。

²³⁹ 企業会計審議会[2018]前文

²⁴⁰ 異島[2020b]29頁。

向上させ、監査報告書の情報価値を高める」²⁴¹ことを目的として、KAM が導入されることとなったのである。

KAM の適用については「監査報告書という媒体の見直しをおこなうことによる利用者への伝達内容の変更のみならず、監査役等とのコミュニケーションのよりいっそうの充実など、監査報告という行為そのものの見直し」²⁴²と捉える論者や、「これまで決して表に出ることのなかった監査人が実施した監査の内容や監査人の判断に関する情報を公知のものとする」²⁴³と評する論者がいるように、今般の改訂は、「単なる監査報告書の記載内容の変更にとどまらず、監査報告のあり方、ひいては財務諸表監査そのもののあり方に大きな変革をもたらす可能性がある」²⁴⁴といえよう。

2-2 KAM の導入によって期待される効果

KAM の導入は、「監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高める」²⁴⁵という目的を達成するために、どのような効果が期待できるのであ

²⁴¹ 企業会計審議会[2018]前文

²⁴² 林[2019]3 頁。

²⁴³ 異島[2020a]86 頁。

²⁴⁴ 異島[2021]2 頁。

²⁴⁵ 企業会計審議会[2018]前文

ろうか。意見書によれば、次のような効果が期待される（図表 7-1）。

図表 7-1 KAM の導入により期待される効果

財務諸表利用者に対して監査のプロセスに関する情報が、監査の品質を評価する新たな検討材料として提供されることで、監査の信頼性向上に資すること
財務諸表利用者の監査や財務諸表に対する理解が深まるとともに、経営者との対話が促進されること
監査人と監査役、監査役会、監査当委員会又は監査委員会間のコミュニケーションや、監査人と経営者間の議論をさらに充実させることを通じ、コーポレート・ガバナンスの強化や、監査の過程で識別した様々なリスクに関する認識が共有されることによる効果的な監査の実施につながる

（出所）企業会計審議会[2018]前文を引用した。

KAM の導入に係る先行研究としては、朝倉[2019]がある。朝倉[2019]は、監査役等の視点から期待される効果について 3 項目挙げている。

1 つ目は、監査役等の意識についてである。KAM は「監査役等のコミュニケーションの中から絞り込まれ決定される」²⁴⁶ため、監査役は KAM の決

²⁴⁶ 朝倉[2019]9 頁。

定プロセスに参加することになる。

朝倉[2019]は、「コミュニケーションの一部は、KAM を通して社外に出されることになる」²⁴⁷ため、監査役等は、「財務諸表利用者の目線を意識せざるを得ず、そのため、監査人との KAM 決定プロセスにかかわるリスクの識別や対応、それに監査人とのコミュニケーションをより充実させていこうとするインセンティブをもたらすことになる」²⁴⁸と論じている。

監基報 701 は、監査役等と監査人が「①監査人が、監査上の主要な決定事項と決定した事項②企業及び監査に関する事実及び状況により、監査報告書において報告すべき監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断した場合はその旨」²⁴⁹についてコミュニケーションをおこなうように求めている。その上で、コミュニケーション中に、監査役等が KAM の報告を監査人に要求することは「監査人と監査役等とのコミュニケーションが深まる」²⁵⁰だけではなく、「監査報告書において参照される財務諸表における注記事項に経営者及び監査役等がより一層の注意を払うようになる」²⁵¹場合があるとして KAM の効果を期待している。したがって、KAM の導入は、コミュニケー

²⁴⁷ 朝倉[2019]10 頁。

²⁴⁸ 朝倉[2019]10 頁。

²⁴⁹ 監査基準委員会[2019]四・16 (1) 及び (2)

²⁵⁰ 監査基準委員会[2019]三・1 (A3)

²⁵¹ 監査基準委員会[2019]三・1 (A3)

ションをより深くさせ、監査報告書の情報価値を高める効果が期待できるのではないだろうか。

2つ目は監査人と経営者との「調整機能」である。監査人が追加情報の開示を促しても経営者が開示しないときの規定として、意見書には「監査人が正当な注意を払って職業専門家としての判断において当該情報を監査上の重要な検討事項に含めることは、監査基準に照らして守秘義務が解除される正当な理由に該当する」²⁵²との記載がある。このような状況が生じた場合、監査役等は、KAM の決定プロセスに参加しているため、「監査人と経営者との調整機能を果たし、経営者に開示を促していく」²⁵³ことが求められる。調整機能を果たし、未公表の情報を開示することは、「監査役等の調整機能発揮による情報開示」²⁵⁴であり、経営者による開示拡充の効果をもたらしたことになるであろう。

3つ目は、「監査役等と株主又は投資家との対話における材料の増加」である。株主総会前に有価証券報告書を提出する企業は限定的であり、大半は、有価証券報告書が開示されない中で、株主総会が開かれることになる。その際、KAM についての質問が今後想定されるが、監査役は、その質問に対し

²⁵² 企業会計審議会[2018]二・1 (5)

²⁵³ 朝倉[2019]10 頁。

²⁵⁴ 朝倉[2019]10 頁。

て説明をおこなう義務がある。そのため、「従来、株主や投資家と対話する機会がほとんどなかった監査役等にとっては、KAM は対話の材料を増やすことになり、株主や投資家との対話を促す契機となる」²⁵⁵と論じている。

2-3 監査報告書における KAM の記載

KAM の導入を含めた監査基準の改訂によって、監査報告書における記載区分の変更がおこなわれることとなった。改訂前の無限定適正意見報告書は、①監査の対象②経営者の責任③監査人の責任④監査意見⑤追記情報（該当する事由がある場合に記載する）で構成されていたが、今般の改訂により、①監査人の意見②意見の根拠③経営者及び監査役等の責任④監査人の責任へと記載順序が変更され、該当する場合には⑤継続企業的前提⑥監査上の主要な検討事項⑦追記情報で構成されることとなった（図表 7-2）。

²⁵⁵ 朝倉[2019]10 頁。

図表 7-2

監査報告書の改訂

監査報告書の記載例	
<p>改訂前 独立監査人の監査報告書</p> <p>〇〇株式会社 取締役会 御中</p> <p>〇〇監査法人</p> <p>監査の対象 (略) 経営者の責任 (略) 監査人の責任 (略) 監査意見 (略) (追記情報) (略) 利害関係 (略)</p> <p style="text-align: right;">以上</p>	<p>改訂後 独立監査人の監査報告書</p> <p>〇〇株式会社 取締役会 御中</p> <p>〇〇監査法人</p> <p>監査意見 (略) 意見の根拠 (略) (継続企業の前提) (略) 監査上の主要な検討事項 (略) (追記情報) (略) 経営者及び監査役等の責任 (略) 監査人の責任 (略) 利害関係 (略)</p> <p style="text-align: right;">以上</p>

(出所) 金融庁[2018]4頁を参考に作成した。

意見書は、KAMの記載について「財務諸表利用者に対し、監査人が実施した監査の内容に関する情報を提供するものであり、監査報告書における監査意見の位置付けを変更するものではない」²⁵⁶として、「監査意見」と明確に区別するように求めている。また、記載する具体的な内容について「①監査上の主要な検討事項の内容②監査人が、当年度の財務諸表の監査における特に重要な事項であると考え、監査上の主要な検討事項であると決定した理由③監査における監査人の対応」²⁵⁷の3項目を求めている。

²⁵⁶ 企業会計審議会[2018]二・1(1)

²⁵⁷ 企業会計審議会[2018]二・1(3)

これらの記載を有意義にするために、「監査人は財務諸表の監査の過程を通じて監査役等と適切な連携を図った上で、監査人が監査役等に対しておこなう報告内容を基礎として、当該財務諸表の監査に固有の情報を記載する」²⁵⁸ことにくわえて「監査人は、過度に専門的な用語の使用を控えて分かりやすく記載する」²⁵⁹ように留意する必要があるとされる。

次いで、無限定適正意見報告書を表明することができない場合は、監査人は「その理由、その影響等について、区分を設けて記載」²⁶⁰しなければならない。また、不適正意見報告書の場合には、当該意見に至った理由以外の事項を KAM に記載するときは、「意見の根拠の区分に記載すべき内容を明確に区別しなければならない」²⁶¹としている。これは、「限定付適正意見報告書の場合においても同様」である²⁶²。ただし、意見不表明の場合は、「その根拠となった理由以外の事項を監査上の主要な検討事項として記載することは、財務諸表全体に対する意見表明のための基礎を得ることができていないにもかかわらず、当該事項について部分的に保証しているかのような

²⁵⁸ 企業会計審議会[2018]二・1(3)

²⁵⁹ 企業会計審議会[2018]二・1(3)

²⁶⁰ 企業会計審議会[2018]二・1(4)

²⁶¹ 企業会計審議会[2018]二・1(4)

²⁶² 企業会計審議会[2018]二・1(4)

印象を与える可能性がある」²⁶³として記載しないことが適当とされている。

KAMと企業による開示の関係については、監査人が「企業に関する未公表の情報を含める必要があると判断した場合には、経営者に追加の情報を促すとともに、必要に応じて監査役等と協議をおこなうことが適切である」²⁶⁴とされている。その際、監査人が追加情報の開示を促しても経営者が開示しない場合について「監査人が正当な注意を払って職業専門家としての判断において当該情報を監査上の重要な検討事項に含めることは、監査基準に照らして守秘義務が解除される正当な理由に該当する」²⁶⁵とされていることから、監査人の判断においてKAMに記載される場合があるといえる。

3. KAMの決定プロセスについて

KAMは、監査人が「監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、特定の検討を必要とするリスクが識別された事項、又は重要な虚偽表示のリスクが高いと評価された事項、見積りの不確実性が高いと識別された事項

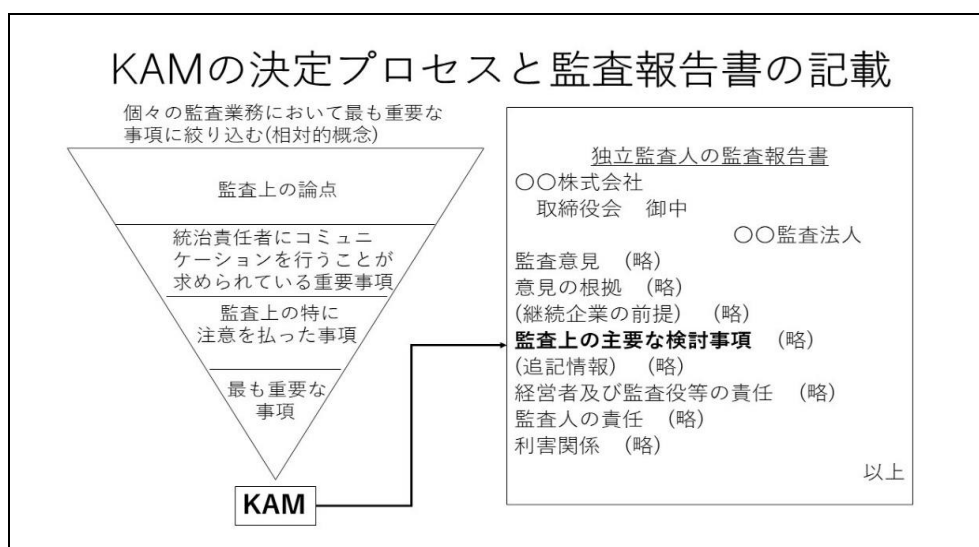
²⁶³ 企業会計審議会[2018]二・1(4)

²⁶⁴ 企業会計審議会[2018]二・1(5)

²⁶⁵ 企業会計審議会[2018]二・1(5)

を含め、経営者の重要な判断を伴う事項に対する監査人の判断の程度、当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響等を考慮した上で特に注意を払った事項を決定し、当該決定をおこなった事項の中からさらに、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を絞り込み」²⁶⁶決定される（図表 7-3）。

図表 7-3 KAM 決定までの流れ



(出所) 日本公認会計士協会[2017]4 頁、金融庁[2018]4 頁、及び異島[2020c]17 頁を参考に作成した。

監査基準委員会研究報告第 6 号「監査報告書に係る Q&A」(以下、研究報告 6 という)(日本公認会計士協会[2019])では、KAM を決定する際には「①監査人のリスク評価において、特別な検討を必要とするリスクが識

²⁶⁶ 企業会計審議会[2018]二・1 (2)

別された事項、または重要な虚偽リスクが高いと評価された領域②見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りを含む、経営者の必要な判断を伴う財務諸表の領域に関連する監査人の重要な判断③当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響等」²⁶⁷の3項目を考慮するように求めている。これら3項目を考慮して特に注意を払った事項を決定し、その中から KAM は決定されることとなる。

なお、監基報 701 は、監査役等とコミュニケーションをおこなった事項の相対的な重要性及び当該事項が KAM となるかどうかの決定を下す際の考慮事項として、「①想定される財務諸表の利用者による財務諸表の理解にとっての重要性②当該事項の財務諸表における重要性、特に当該事項に関する会計方針の特性、又は同業他社と比較した場合の、経営者による会計方針の選択における複雑性又は主観的な判断の程度③当該事項に関連して虚偽表示が識別された場合、不正又は誤謬による虚偽の内容及び金額的又は質的な重要性④当該事項のために必要となる監査上の対応状況⑤監査手続の実施、結果の評価及び監査意見の基礎となる監査証拠の入手の難易度⑥当該事項に関連して識別された内部統制の不備の程度⑦当該事項は、関連する複数の監査上の考慮事項」の7項目を挙げている²⁶⁸。

²⁶⁷ 日本公認会計士協会[2019a]25頁。

²⁶⁸ 監査基準委員会[2019b]A29

4. おわりに

本章では、KAM が導入されることとなった経緯、導入によって期待される効果、記載の内容及び KAM の決定プロセスについて確認をおこなった。

これまで、監査報告書の理解可能性を高めるために簡潔かつ明瞭な記載が必要であることにくわえて、監査人が自らの将来の責任を回避する目的で、いたずらな文言を使って利用者を惑わせたり必要な記載を省略したりする余地をなくす必要があるとして、短文式の報告書が採用されてきたが、当該様式の報告書は、監査意見に至るプロセスに関する情報をブラックボックス化させるとの批判が高まったため、監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めることを目的として KAM が導入されることとなったことを確認した。

次いで、KAM の導入によって期待される効果については、意見書、監基報 701 及び先行研究を基に検討をおこなった。

意見書は、①監査の信頼性の向上②経営者との対話の促進③コーポレート・ガバナンスの強化や、監査の過程で識別した様々なリスクに関する認識が共有されることによる効果的な監査の実施を挙げ、監基報 701 は、監査役等が KAM の報告を監査人に要求することによって、①監査人と監査役等

とのコミュニケーションが深まる②監査報告書において参照される財務諸表における注記事項に経営者及び監査役等がより一層の注意を払うようになることが期待できるしていた。先行研究においては、①監査役等及び監査人の意識が外向きになることで、コミュニケーションをより深くさせ、監査報告書の情報価値が高まる②監査人と経営者との調整機能を果たし、経営者に開示を促していくことで、経営者による開示拡充の効果をもたらしたことになる③KAMに係る質問が増加することによって、株主や投資家との対話を促す契機となるとして具体的に KAM の導入によって期待できる効果について論じられていた。

続いて、KAM の記載内容について確認をおこなった。KAM は改訂された監査報告書において、監査意見、意見の根拠、継続企業の前提の後に記載されることを確認した。また、記載内容について、無限定適正意見報告書を表明できない場合は、その理由、その影響等について区分を設けて記載しなければならないこと、また、不適正意見報告書及び限定付適正意見報告書の場合には、当該意見に至った理由以外の事項を記載するときは、意見の根拠の区分に記載すべき内容を明確に区別しなければならないこと、意見不表明の場合は、記載しないことが適当であるとされていることを明らかにした。

最後に、KAM の決定プロセスについて検討をおこなった。KAM は、監査人が監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、特定の検討を必要とするリスクが識別された事項、又は重要な虚偽表示のリスクが高いと評価された事項、見積りの不確実性が高いと識別された事項を含め、経営者の重要な判断を伴う事項に対する監査人の判断の程度、当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響等を考慮した上で特に注意を払った事項を決定し、当該決定をおこなった事項の中からさらに、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を考慮して決定されることを確認した。

また、特に注意を払った事項を決定するに際しては①監査人のリスク評価において、特別な検討を必要とするリスクが識別された事項、または重要な虚偽リスクが高いと評価された領域②見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りを含む、経営者の必要な判断を伴う財務諸表の領域に関連する監査人の重要な判断③当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響等の 3 項目を考慮しなければならないことを確認すると共に、最終プロセスである KAM となるか否かの決定を下す際には①想定される財務諸表の利用者による財務諸表の理解にとっての重要性②当該事項の財務諸表における重要性、特に当該事項に関する会計方針の特性、

又は同業他社と比較した場合の、経営者による会計方針の選択における複雑性又は主観的な判断の程度③当該事項に関連して虚偽表示が識別された場合、不正又は誤謬による虚偽の内容及び金額的又は質的な重要性④当該事項のために必要となる監査上の対応状況⑤監査手続の実施、結果の評価及び監査意見の基礎となる監査証拠の入手の難易度⑥当該事項に関連して識別された内部統制の不備の程度⑦当該事項は、関連する複数の監査上の考慮事項を含んでいるかどうかの 7 項目を考慮しなければならないことを確認した。

以上を踏まえ、第 7 章及び第 8 章では、三菱ケミカル HD 及びオリンパスが公表した研究開発費会計に係る KAM の分析をおこなう。

第 8 章

研究開発費会計に関する KAM の事例研究 1

—三菱ケミカルホールディングスの「耐用年数の確定できない無形資産」の評価—

1. はじめに

本章では、異島[2020]の事例分析²⁶⁹に倣って、三菱ケミカルホールディングスの事例分析をおこなう。

2020年6月24日、三菱ケミカルホールディングスは、会計監査人の EY 新日本有限責任監査法人から KAM の報告を受けた旨を公表するとともに、同監査法人により「監査上の主要な検討事項に相当する事項の報告」が公開された。「監査上の主要な検討事項に相当する事項の報告」に記載されている KAM には①のれんの評価②「耐用年数を確定できない無形資産の評価」③繰延税金資産の評価の 3 つが掲げられ、それぞれについて、KAM の内容

²⁶⁹ 異島[2020a]は、三菱ケミカルホールディングスの会社概要及び 2019 年 3 月期の有価証券報告書に基づき、「監査上の主要な検討事項に相当する事項」の概要を述べたうえで、監査上の留意点、「監査上の主要な検討事項に相当する事項の内容及び決定理由」、「監査上の対応」、および関連する開示について検証している。

及び決定理由、監査上の対応が記載されている。

本章では、三菱ケミカルホールディングスの会社概要を確認するとともに、②「耐用年数を確定できない無形資産の評価」に関する KAM の内容及び決定理由について確認及び分析をおこなう。

2. 三菱ケミカルホールディングスの会社概要

本節では、2020 年 3 月期の有価証券報告書等を参考に当該社の概要を紹介する。

三菱ケミカルホールディングスは、三菱グループの化学系メーカーである三菱化学と、その子会社である医薬品メーカーの三菱ウェルファーマの共同持株会社として、株式移転により 2005 年に設立され、同年、東京証券取引所及び大阪証券取引所に株式上場している。2007 年には三菱ウェルファーマが田辺製薬と合併して田辺三菱製薬となったが、田辺製薬は存続会社として東京証券取引所及び大阪証券取引所への上場を維持したため、完全子会社とはなっていない。

株式公開買付けにより、同日に三菱樹脂、2010 年に三菱レイヨン、2014

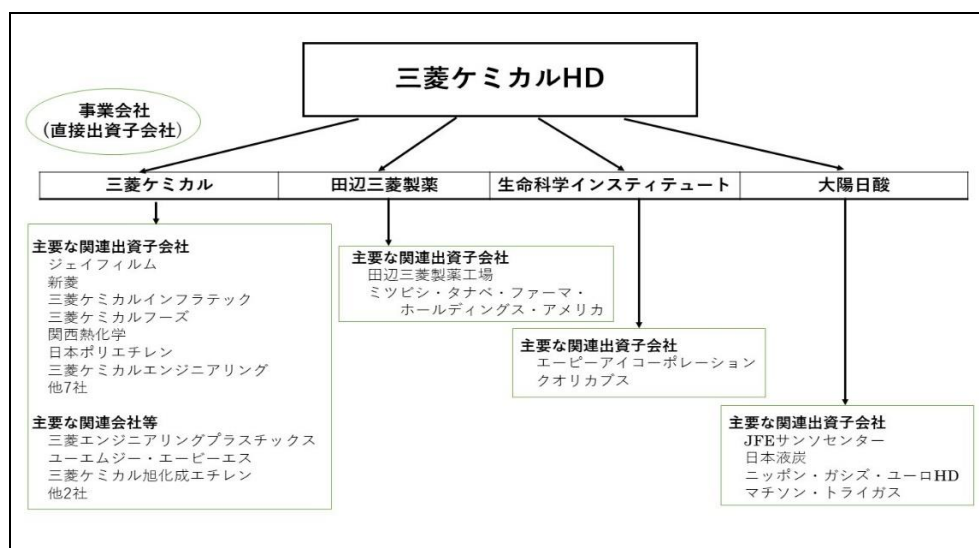
年に大陽日酸をそれぞれ子会社化し、傘下におさめた。また、2014年に三菱ケミカルホールディングスのヘルスケアソリューション事業を統合し、同事業を担う新たな事業会社として生命科学インスティテュートを発足させている。そして、三菱化学、三菱樹脂及び三菱レイヨン(株)の3社を合併により統合し、三菱ケミカル(株)を発足させた。

なお、直近の動向としては、2020年に田辺三菱製薬の株式を公開買付け及び売渡請求により取得し、同社を完全子会社化している。

三菱ケミカルホールディングスは、2020年3月時点で、三菱ケミカル、田辺三菱製薬、生命科学インスティテュート及び大陽日酸の4社を事業会社とし、また、子会社532社及び関連会社等166社から構成される。

なお、これらの事業会社及び関連会社等は、機能商品、素材及びヘルスケアの3つの分野（各分野はさらに、機能商品、ケミカルズ、産業ガス、ヘルスケアの4つのセグメント及びその他部門の事業に区分される）で事業活動がおこなわれている。かかる三菱ケミカルホールディングスグループにおける三菱ケミカルホールディングスと各事業会社との関係をまとめると図表8-2のようになる。

図表 8-1 三菱ケミカルホールディングスの事業系統図



(出所) 三菱ケミカルホールディングスのホームページ及び三菱ケミカルホールディングス[2020]5頁を参考に作成した。

2020年3月期の三菱ケミカルホールディングスの連結損益計算書における売上高は3,580,510百万円、売上総利益は987,263百万円、営業利益は144,285百万円、税引前当期純利益は122,003百万円となっている。また、連結貸借対照表における総資産は5,132,149百万円、純資産は1,450,829百万円である。

なお、三菱ケミカルホールディングスの研究開発投資額は133,368百万円で、当該投資額は発生時に全額費用計上されているが、連結子会社である田辺三菱製薬株式会社がニューロダーム社買収により計上した仕掛研究開発費131,467百万円が無形資産として計上されている。

3. 「耐用年数の確定できない無形資産の評価」の内容及び決定理由

「耐用年数の確定できない無形資産の評価」の内容及び決定理由について、資料1のように記載されている。

資料1 「耐用年数を確定できない無形資産の評価」に関するKAMの内容及び決定理由

連結財務諸表注記14.に記載されているとおり、会社は、2020年3月31日現在、耐用年数を確定できない無形資産を168,180百万円計上している。主なものは、連結子会社である田辺三菱製薬株式会社がニューロダーム社買収により計上した仕掛研究開発費であり、帳簿価額は131,467百万円である。また、連結財務諸表注記16.に記載されているとおり、会社は、当連結会計年度において、田辺三菱製薬株式会社がメディカゴ社買収により計上した仕掛研究開発費について、関連する製品の米国での開発中止の決定により減損損失を24,069百万円計上している。

仕掛研究開発費は、研究開発の段階にあり、未だ規制当局の販売承認が得られていないもので使用可能な状態にないため、会社は将来の経済的便益が流入する期間が予見可能でないと判断し、耐用年数を確定できない無形資産に分類している。そのため、会社は当該資産の償却を行わず、毎年かつ減損の兆候が存在する場合はその都度、減損テストを実施している。

会社は、減損テストを実施するに当たり、仕掛研究開発費の回収可能価

額を使用価値により測定している。使用価値は見積将来キャッシュ・フローの割引現在価値として算定しており、重要な仮定は、規制当局の販売承認の取得の可能性、上市後の販売予想及び割引率である。

研究開発は不確実性を伴うものであり、仕掛研究開発費の減損テスト
においては、将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率について、経営
者の判断が必要であるため、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検
討事項に該当するものと判断した。

(出所) 三菱ケミカルホールディングス[2020]3頁を引用した。なお、下線を筆者が加筆したものである。

資料1の下線部は、「耐用年数を確定できない無形資産の評価」がKAMに該当すると判断した理由が示されている。

このKAMに相当する事項は、「耐用年数の確定できない無形資産」(168,180百万円)に関するものである。当該無形資産のうち、131,467百万円は、連結子会社である田辺三菱製薬株式会社がニューロダーム社買収により計上した仕掛研究開発費である。

この仕掛研究開発費は、研究開発の段階にあり、未だ規制当局の販売承認が得られていないもので使用可能な状態になく、また、仕掛研究開発費に係る研究が不確実性を伴うものであると判断された結果、耐用年数が確定できない無形資産に分類されている。

連結財務諸表注記 14 では、減損テスト実施について、資産の回収可能価額は処分コスト控除後の公正価値と使用価値のいずれか高い方の金額とし、個々の資産について回収可能価額を見積もることができない場合には、その資産の属する資金生成単位又は資金生成単位グループごとに回収可能価額を見積もることを記載している。また、資金生成単位又は資金生成単位グループの帳簿価額が回収可能価額を超過する場合については、その資産について減損を認識し、回収可能価額まで評価減を行っており、使用価値の評価にあたっては、貨幣の時間価値及びその資産に特有のリスクについて現在の市場の評価を反映した税引前の割引率をもちいて、見積将来キャッシュ・フローの割引現在価値を計算しているとの記載がある。したがって、KAM の記載は、連結財務諸表注記 14 を簡潔に記載していることがわかる。

しかし、「重要な仮定は、規制当局の販売承認の取得の可能性、上市後の販売予想及び割引率である」として、使用価値の算定にあたっての仮定に関する記載は、有価証券報告書に記載されておらず、三菱ケミカルホールディングスが公表していない情報であるといえる²⁷⁰。

²⁷⁰ 異島[2020a]は「規制当局の販売承認の取得の可能性、上市後の販売予想及び割引率といった使用価値の算定にあたっての重要な仮定については会社の未公表情報である」（102 頁）と指摘している。2020 年 3 月期の KAM においても同様の記載があったことから、有価証券報告書を確認したが、2019 年 3 月期と同様に使用価値の算定にあたっての仮定に関する記載はなかった。

4. おわりに

本章では、EY 新日本有限責任監査法人が公表した研究開発費会計に係る KAM について確認及び分析をおこなった。

「監査人は耐用年数を確定できない無形資産の評価」を KAM に記載した理由に、①研究開発が不確実性を伴うものであること②仕掛研究開発費の減損テストにおける将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率は経営者の判断が必要であることの 2 項目を挙げていることを確認した。

研究開発が不確実性を伴うことについては、仕掛研究開発費が研究開発の段階にあり、未だ規制当局の販売承認が得られていないもので使用可能な状態にないとして具体的に理由が記載されている。そして、当該理由をもって耐用年数が確定できない無形資産と判断したことを確認した。また、減損テストの実施については、回収可能価額を使用価値によって測定し、その使用価値については見積り将来キャッシュ・フローの割引現在価値として算定する旨の記載があり、これらの内容は、連結財務諸表 14 を簡潔に記載したものであることを指摘した。

続いて、KAM に記載された「重要な仮定は、規制当局の販売承認の取得の可能性、上市後の販売予想及び割引率である」という文言が、2019 年 3

月期と同様、有価証券報告書に記載されていない内容であることを指摘した。したがって、この情報は、2年続けてKAMのみで公表されたこととなることを明らかにした。

第9章

研究開発費会計に関する KAM の事例研究 2

—オリンパスの「開発費用の資産化プロセスと会計処理」—

1. はじめに

本章では、第8章と同様に、異島[2020]の事例分析に倣って、オリンパスの事例分析をおこなう。

2020年7月6日、オリンパスは、会計監査人のEY新日本有限責任監査法人からKAMの報告を受けた旨を公表するとともに、同監査法人により「監査上の主要な検討事項に相当する事項の報告」が公開された。「監査上の主要な検討事項に相当する事項の報告」に記載されているKAMには、①「開発費用の資産化プロセスと会計処理」②治療機器セグメントのれんの評価の2つが掲げられ、それぞれについて、KAMの内容及び決定理由、監査上の対応が記載している。

本章では、オリンパスの会社概要を確認するとともに、①「開発費用の資産化プロセスと会計処理」に関するKAMの内容及び決定理由について確認及び分析をおこなう。

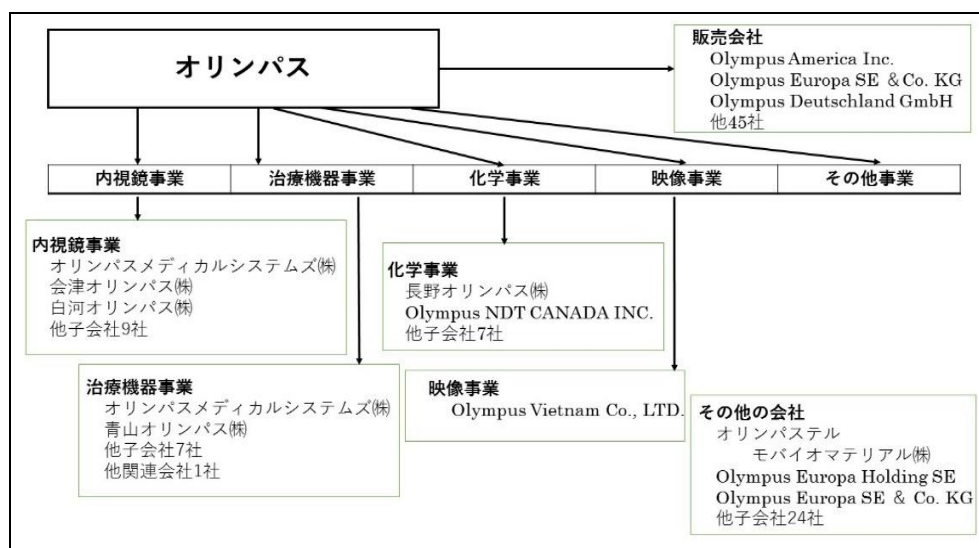
2. オリンパスの会社概要

本節では、2020年3月期の有価証券報告書を参考に当該社の概要を紹介する。

オリンパスは、1919年に東京都渋谷区幡ヶ谷において顕微鏡の国産化とその他光学機械の製作を目的として設立され、設立時の法人名は、株式会社高千穂製作所であった。その後、1942年に高千穂光学工業株式会社、1949年にオリンパス光学工業株式会社に社名を変更し、当年に東京証券取引所、1954年に大阪証券取引所に株式上場している。そして、2003年にオリンパス株式会社に社名を変更し、現在に至っている。

オリンパスは、内視鏡、治療機器、科学、映像およびその他製品の製造販売を主な事業とし、さらには、各事業に関連する持株会社および金融投資等の事業活動を展開している。かかるオリンパスグループにおけるオリンパスと各事業会社との関係をまとめると図表9-1のようになる。なお、製品の供給関係にある事業会社については矢印をつけている。

図表 9-1 オリンパスの事業系統図



(出所) オリンパスのホームページ及びオリンパス[2020] 1 頁を参考に作成した。

2020年3月期のオリンパスの連結損益計算書における売上高は797,411百万円、売上総利益は499,567百万円、営業利益は83,469百万円、税引前当期純利益77,798百万円となっている。また、連結貸借対照表における総資産は1,015,663百万円、純資産は371,958百万円である。

なお、オリンパスの研究開発投資額は91,589百万円で、発生時に全額費用計上した額(研究費及び開発費のうち、無形資産として認識できなかった額)は68,585百万円、無形資産として計上された額は23,004百万円である。

3. 「開発費用の資産化プロセスと会計処理」の内容及び決定理由

「開発費用の資産化プロセスと会計処理」の内容及び決定理由について、資料1のように記載されている。

資料1 「開発費用の資産化プロセスと会計処理」に関するKAMの内容及び決定理由

連結財務諸表注記14.に記載されているとおり、2020年3月31日現在、会社は開発資産を47,696百万円計上している。

会社は連結財務諸表注記3.(9)に記載されているとおり、開発局面の費用について、以下の資産化の要件を満たす開発費用を開発資産として認識している。

- ・ 使用又は売却に利用できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性があること
- ・ 無形資産を完成させて、使用するか又は売却するという意図があること
- ・ 無形資産を使用又は売却できること
- ・ 無形資産が将来の経済的便益を創出する可能性が高いこと
- ・ 開発を完了させて、無形資産を使用するか又は売却するために必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性のあること
- ・ 開発期間中の無形資産に起因する支出を信頼性をもって測定できる

こと

開発資産の残高について金額的な重要性があること、開発資産は無形の資産であることから実態を確認しづらいこと、開発費用が資産化されると会社の損益に直接的に影響を与えること、認識要件を満たさない開発費用が資産化される可能性があることから、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項と判断した。

(出所) オリンパス[2020]2 頁を引用した。なお、下線を筆者が加筆したものである。

資料 1 の下線部は、開発費用の無形資産への計上が KAM に該当すると判断した理由が示されている。

この KAM に相当する事項は、無形資産(74,792 百万円)に内包されている開発費用(47,696 百万円)に関するものである。

KAM では、開発費用を IFRS-R&D が定める無形資産の認識要件と照らし合わせて、要件に充足すると判断された開発費用を無形資産に計上している旨記載しているが、資料 3 の下線部に記載されているように、認識要件を満たさない可能性があることが指摘されている。また、計上された開発費用が将来的に収益化するか否かについて現段階において確定できていないこと、資産化することによって、連結損益計算書の営業利益以下(オリンパスは、研究開発費を販売費及び一般管理費に計上している)の財務数値に影響

響が生じることも重要な事項であるとして指摘している。

なお、連結事務諸表注記 14 の「重要な無形資産」には、無形資産に計上された開発費用の耐用年数の見積りについて 4~8 年と記載がある。したがって、認識要件を満たさない開発費用が、4~8 年で償却費として計上されるリスクも KAM の決定プロセスの中で考慮されていたのではないかと考えられる。

なお、当該注記には、2008 年 2 月にオリンパスによる Gyrus Group PLC の買収により取得した顧客関連資産(2019 年度 3 月期期末帳簿価額 4,294 百万円)が 2020 年 3 月期で償却が完了した旨が記載されているが、無形資産に計上された開発費用についての記載はなかった。

4. おわりに

本章では、EY 新日本有限責任監査法人が公表した KAM に記載された①「開発費用の資産化プロセスと会計処理」について確認及び分析をおこなった。

監査人は開発費用の資産化プロセスを KAM に記載した理由として、無形

資産に計上された開発費用が将来的に収益化するか否かを確定できないこと、開発費用が無形資産であることから、実在性や開発費用の性質が確認しづらいこと、開発費用の資産化が、連結損益計算書の営業利益以下(オリンパスは、研究開発費を販売費及び一般管理費に計上している)の利益に影響を生じさせる可能性があること、そして、無形資産の認識要件に充足するか否か検証をおこなった上で計上したとしても、認識要件を満たさない開発費用が計上される可能性があることを理由として KAM に記載していたことを確認した。その上で、耐用年数の見積りが4-8年であることから、認識要件を満たさない開発費用が無形資産に計上されることで、計上すべきでない年度に当該費用が償却費として計上される可能性があることも考慮した上で KAM に記載されたのではないかと指摘するとともに、連結財務諸表注記 14「重要な無形資産」には KAM に記載された開発費用についての記載がないことを確認した。

終章

本論文の目的は、研究開発費に関する論点を対象として、会計観の違いが会計実務及び監査実務にどのような影響を及ぼすのか具体的に示すことであった。

冒頭で述べたように、国や地域によって言語や文化が異なるように、従来は、会計実務及び監査実務も、それぞれの国や地域によって異なっていた。しかしながら、近年、会計基準の国際的統合化(調和化)が最終段階を迎え、各国の会計実務及び監査実務を裏付ける会計基準の差異が縮小しつつある。

また、会計基準の設定及び改廃に際しては、概念フレームワークの内容に関する解釈が必要であり、この概念フレームワークの根幹にあるのが、会計観である。つまり、会計基準は、概念フレームワークを介して、会計観と会計実務を繋ぐ連結環となっているといえる。したがって、会計観の違いが会計実務及び監査実務にどのような影響を及ぼすかを示すためには、会計基準と会計観との関係を明らかにしなければならない。

このような問題意識のもと、本論文では、我が国の会計基準のうち、まだ国際的統合化(調和化)がなされていない数少ない論点のひとつである研究開発費会計を考察の対象として、会計観(A/L view と R/E view)と会計基準

(日本基準、米国基準、国際基準)との関係を考察し、会計実務と監査実務の論点からシミュレーション分析及び事例分析をもちいて検証を試みたのである。

本論文で取り上げた論点を整理するとつぎの3つが挙げられる。

- A/L view と R/E view の関係
- 会計実務からみた研究開発費会計
- 監査論点としての研究開発費会計

上記のうち、第1章から第5章が「A/L view と R/E view の関係」、第6章が「会計実務からみた研究開発費会計」、そして、第7章から第9章が「監査論点としての研究開発費会計」に該当する。

本論文においておこなった具体的な考察及び検証の方法、そして、それによって導き出された結果は以下のとおりである。

第1章では、A/L view と R/E view の概念整理をおこなった上で、数値例をもちいて我が国の利益計算法である財産法及び損益法と比較をおこなった。その結果、A/L view のもとでは、経済的資源または引渡し義務を意味しない繰延費用、繰延収益及び引当金は貸借対照表に計上されない一方で、

R/E view のもとでは、適正な期間損益計算の観点から、企業の経済的資源やその引渡義務にくわえ、そうした性質をもたない繰延費用、繰延収益、引当金も貸借対照表に計上されることから、A/L view と R/E view の相違は、利益測定の意味内容とそれに伴う資産と負債の範囲(計算擬制項目を貸借対照表に計上するか否か)にあらわれることを指摘した。

続く第 2 章では、研究開発費に関する会計処理の歴史的変遷を①財務諸表準則が公表されてから企業会計原則が公表されるまで(1934 年～1949 年)②企業会計原則が公表されてから新 J-R&D が公表されるまで(1949 年～1998 年)③新 J-R&D が公表されてから現在までの 3 つに時代に区分して渉猟し、そこにみられる変化とそれを巡る議論を確認した。

①の時代では、試験研究費という科目がいつ頃から採用されたのか確認をおこなった。試験研究費という科目は「商工省準則」には存在しなかったが、試験研究費に関する会計処理は、「商工省準則」公表時には既に存在していた(開発費に係る会計処理の規定に内包されている)可能性があることを指摘した。また、この時代、資産に計上された試験研究費が「雑勘定—無形固定資産—繰延資産—無形固定資産」と複数回にわたって変更されたことを確認した。

②の時代では、試験研究費を資産に計上することを認めていなかった商

法が1962年に容認したことによって、会計基準と商法との間で会計処理が統一されたことを確認した。

そして、③の時代において、研究開発費に関する会計処理が規定された。

新J-R&Dは、我が国にとって、はじめての研究開発費に関する会計基準である。新J-R&Dは、企業の恣意性の排除を目的としてこれまで容認されてきた繰延資産への計上を否定し、発生時に全額費用計上するように規定したことを確認した。

第3章では、日本基準の関連法である商法及び法人税法に関する研究開発費について考察をおこなった。

考察の結果、商法と企業会計原則では定義に相違がないことを指摘した。

しかし、企業会計原則が、当期に支出したものでも将来に効果があらわれるものは、その効果があらわれる期に費用として計上すべきという思考を採用しているのに対して、商法は、債権者を保護するためには、貸借対照表において、財産性のない資産（換金不能の資産）を貸借対照表へ計上することは認められないという思考を採用しており、両者は相容れない関係にあることを明らかにした。また、法人税法本体には、定義が存在しなかったことから、本論文では、租税特別措置法の「試験研究費」の定義をもって、会計基準との関係について確認をおこなった。なぜなら、租税特別措置法のいう

「試験研究費」が本論文の研究対象である研究開発費に該当し、法人税法第22条第3項に基づいて、損金の額に算入されることになるからである。考察の結果、租税特別措置法が定める「試験研究」活動は、新J-R&Dにおいて規定されている研究開発費の「研究」活動よりも範囲が広いことを明らかにした。

第4章では、US-R&D 及び IFRS-R&D について、会計処理とあわせて概説をおこなった。

US-R&D は、新 J-R&D と同様の会計処理であることを確認した。また、米国の APB ステートメント 第 4 号は、計算擬制項目を貸借対照表に計上することを容認していたにもかかわらず、US-R&D が研究開発費を発生時に全額費用計上するよう定めたことを理由として、US-R&D は討議資料が公表される前の段階で、既に A/L view 的思考の影響を受けていた可能性があることを析出した。換言すれば、US-R&D 及び新 J-R&D は A/L view 的な思考の影響を受けていた可能性があることを指摘した。

IFRS-R&D は、US-R&D 及び新 J-R&D の会計処理とは異なり、6項目の要件を充足した研究開発費は無形資産に計上し、当該資産に計上された研究開発費の耐用年数の見積りが確定可能な場合は、資産に対する企業の予測期間又は企業がその資産から得られると予測する生産高又はそれに類

似する単位数いずれかで耐用年数を確定させ、その耐用年数に従って、減価償却することになる。また、耐用年数が確定できない無形資産については減価償却せず、無形資産の帳簿価額と回収可能価額とを比較することにより、毎期、減損テストをおこなわなければならないことを確認した。

第5章では、研究開発費を対象として会計観(A/L view 及び R/E view)と会計基準(旧 J-R&D、新 J-R&D、US-R&D、及び IFRS-R&D)との関係を明らかにするために、「会計観と会計基準との関係を示す座標」を決定した上で、数値例をもちいて、各会計基準の位置付けについて検討をおこなった。いずれの会計基準も A/L view、R/E view どちらでも説明できる会計処理を採用している一方で、3つの会計基準の中で、旧 J-R&D が究極の R/E view に最も近く、究極の A/L view に最も近い会計基準は IFRS-R&D であるものの、それでも R/E view の要素を有していることを明らかにした。

そして、第6章では、会計実務の論点として、日本基準を採用している企業が国際基準を採用した場合に企業の財務数値にいかほどの影響を与えるか分析をおこなった。分析の結果、ホンダが研究開発費を無形資産に計上した額は、支出総額の 2%(研究開発費計上額 8,214 億円に対して無形資産に計上された研究開発費は 173 億円)に過ぎないため、日産が計上した支出総額の 2%を無形資産に計上したとしても、財務諸表上、研究開発費の値が日

産の業績等に影響を与えるとは言い難いとの見解を示した。

第7章においては、監査実務の論点として、KAMとは何かについて概説した。

まず、「監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高める」ことを目的としてKAMが導入されたことを確認したうえで、KAMの導入によって期待される効果について、意見書、監基報701及び先行研究をもとに検討をおこなった。その結果、監査人と監査役及び監査人と経営者とのコミュニケーションが深まる、監査の信頼性が向上する、監査報告書の情報価値が高まる等の効果が期待できることを指摘した。

続いて、監査報告書におけるKAMの記載について確認をおこなった。

KAMは監査意見、意見の根拠、継続企業の前提の後に記載されるが、改訂前の監査報告書における監査意見の記載は、監査人の責任の後に記載されていたことから、記載の順序が変更されていることを確認した。また、記載内容については、無限定適正意見報告書を表明できない場合はその理由、その影響等について区分を設けて記載しなければならないこと、不適正意見報告書及び限定付適正意見報告書に当該意見に至った理由以外の事項を記載するときは、意見の根拠の区分に記載すべき内容を明確に区別しなければならないこと、そして、意見不表明の場合は、記載しないことが適当と考

えられていることを確認した。さらには、監査人が追加情報の開示を促しても経営者開示しないときに、正当性がある場合には、監査人の判断において必要な事項を KAM に記載するケースがあることも確認した。

最後に、KAM の決定プロセスについて検討をおこなった。KAM は、監査人が監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、特定の検討を必要とするリスクが識別された事項、又は重要な虚偽表示のリスクが高いと評価された事項、見積りの不確実性が高いと識別された事項を含め、経営者の重要な判断を伴う事項に対する監査人の判断の程度、当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響等を考慮した上で特に注意を払った事項を決定し、当該決定をおこなった事項の中からさらに、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を絞り込み決定されることを確認した。

最後に、第 7 章を踏まえ、第 8 章で三菱ケミカルホールディングスにおける KAM の事例分析、第 9 章にてオリンパスにおける KAM の事例分析をおこなった。

三菱ケミカルホールディングスにおいて、監査人は、耐用年数を確定できない無形資産の評価を KAM に記載した理由として、①研究開発が不確実性を伴うものであること②仕掛研究開発費の減損テストにおける将来キャッ

シュ・フローの見積り及び割引率は経営者の判断が必要であることの 2 項目を挙げていた。

研究開発が不確実性を伴うことについては、仕掛研究開発費が研究開発の段階にあり、未だ規制当局の販売承認が得られていないもので使用可能な状態にないことを理由として耐用年数が確定できない無形資産と判断されていたことを確認した。また、減損テストの実施については、回収可能価額を使用価値によって測定し、その使用価値については見積り将来キャッシュ・フローの割引現在価値として算定する旨の記載があり、これらの内容は、連結財務諸表 14 を簡潔に記載したものであることを指摘した。続いて、KAM に記載された「重要な仮定は、規制当局の販売承認の取得の可能性、上市後の販売予想及び割引率である」という文言が、2019 年 3 月期と同様に、三菱ケミカルホールディングス[2020]に記載されていない内容であることを指摘した。したがって、この情報は、2 年続けて KAM のみで公表された内容であること指摘した。

オリンパスにおいては、監査人は、開発費用の資産化プロセスを KAM に記載した理由として、①無形資産に計上された開発費用が将来的に収益化するか否かを確定できないこと、②開発費用が無形資産であることから、実在性や開発費用の性質が確認しづらいこと、③開発費用の資産化が、連結損

益計算書の利益に影響を生じさせる可能性があること、そして、④無形資産の認識要件を満たさない開発費用が計上される可能性があることの4項目を挙げていることを確認した。その上で、耐用年数の見積りが4-8年であることから、認識要件を満たさない開発費用が無形資産に計上されることで、計上すべきでない年度に当該費用が償却費として計上される可能性があることも考慮した上でKAMに記載されたのではないかとの見解を示した。また、連結財務諸表注記14「重要な無形資産」にはKAMに記載された開発費用についての記載がないことも指摘した。

本論文の考察は、会計におけるすべての要素を対象にしたものではなく、あくまで研究開発費会計をめぐる論点について考察をおこなったにすぎない。したがって、本論文で筆者が明らかにしたものは限定的なものとならざるを得ない。今後、研究開発費会計以外の会計基準についても考察していく必要がある。しかしながら、会計観と会計基準との関係の一端を明らかにし、また、会計実務及び監査実務の論点から検証をおこなったことは、今後の会計基準設定に貢献するものであるといえる。

参考文献・参考資料

参考文献

1. 朝倉祐治[2019]「KAM 導入に期待すること—監査役等の視点から—」『会計・監査ジャーナル』第 22 巻第 5 号、9-11 頁。
2. 新井清光[1989]『日本会計・監査規範形成史料』中央経済社、3-31 頁。
3. 五百竹宏明・松川あやか[2012]「研究開発費会計に関する一考察—国際会計基準導入による影響分析」『県立広島大学経営情報学部論集』第 4 号、91-106 頁。
4. 異島須賀子[2020a]「日本における KAM の事例研究—三菱ケミカルホールディングスの事例を中心として」『久留米大学商学部研究』第 25 巻第 2 号、85-110 頁。
5. 異島須賀子[2020b]「日本における KAM 早期適用事例のレビュー」『日本監査研究学会第 43 回全国大会報告要旨集』、28-31 頁。
6. 異島須賀子[2021]「財務諸表監査の変革可能性—KAM は日本の財務諸表監査を変えるか—」『京都大学経済論叢』第 195 巻第 2 号(近刊)、1-15 頁。
7. 市川紀子[2001]「財務会計論の中心観的特質」『産業経理』第 61 巻第 1 号、89-99 頁。
8. 市川紀子[2007]「研究開発費に関する一考—中心観を基軸として」『駿河台経済論集』第 17 巻第 1 号、159-182 頁。
9. 市川紀子[2010]『財務会計の現代的基盤』森山書店、1 頁。
10. 居林次雄[2003]「商法 290 条の配当可能利益と繰り延べ税金資産との関係」『帝京法学』第 23 巻 1 号、1-33 頁。
11. 岩田巖[1944]「財産法と損益法の計算的構造」『一橋論叢』第 14 巻第 4・5 号合併号、168-177 頁。
12. 浦崎直浩[2008]「会計基準のコンバージェンスとその論点」『国際会計研究学会年報』第 3

巻第 1 号、5-13 頁。

13. 江村稔[1958] 「商法会計規定の本質」『會計』第 74 巻第 6 号、716-732 頁。
14. 江村稔[1958] 「商法改正案と利益処分案」『會計』第 74 巻第 6 号、606-618 頁。
15. 太田哲三[1951] 『財務諸表準則解説』高陽書院、80-100 頁。
16. 太田哲三[1951] 「繰延勘定の資産性」『會計』第 60 巻第 7 号、69-75 頁。
17. 太田善之[2005] 「研究開発費の会計に関する一考察」『経営学論集』第 45 巻第 3 号、108-125 頁。
18. 片野一郎[1968] 『日本財務諸表制度の展開』同文館出版、74-122 頁。
19. 金田直之[2001] 「米国会計基準ならびに国際会計基準における研究開発費の特性に関する考察」『日本管理会計学会誌』第 10 巻第 1 号、63-76 頁。
20. 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。
21. 企業会計審議会[2013] 「国際会計基準（国際基準）への対応のあり方に関する当面の方針」企業会計審議会。
22. 企業会計基準委員会[2018] 「修正国際基準(国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準)の公表」企業会計基準委員会。
23. 木村和三郎[1950] 「企業会計原則の統一を中心として」『會計』第 57 巻第 1 号、67-106 頁。
24. 近山仁郎[1959] 「繰延資産の性格」『産業經理』第 4 巻第 19 号、60-64 頁。
25. 日下部与一[1961] 「繰延資産と配当制限規定」『會計』第 79 巻第 2 号、233-243 頁。
26. 久保田音次郎[1942] 「企画院製造工業貸借対照表準則論」『會計』第 50 巻第 5 号、187-208 頁。
27. 黒澤清[1950] 「企業会計原則の統一を中心として」『會計』第 57 巻第 1 号、67-106 頁。
28. 黒澤清[1954] 「商法と企業会計原則」『會計』第 66 巻第 3 号、413-451 頁。
29. 黒澤清[1964] 「企業会計原則と財務諸表規則」『會計』第 85 巻第 1 号、1-13 頁。

30. 桜井久勝[2010a]『財務会計講義』中央経済社、21-44 頁。
31. 桜井久勝[2010b]『財務会計講義』中央経済社、199-215 頁。
32. 佐藤孝一[1955]『会计学入門』同文館出版、52-109 頁。
33. 佐藤信彦[1995]「FASB による収益費用利益観・資産負債利益観と損益法・財産法」『経済集志』第 64 巻第 4 号、141-147 頁。
34. 新日本有限責任監査法人[2011]『完全比較国際会計基準と日本基準』清文社、398-431 頁。
35. 庄司樹古[2010]「会計概念フレームワークにおける資産負債アプローチに関する考察」『北海学園大学経営論集』第 8 巻第 2 号、107-119 頁。
36. 坂野観司[1964]「利益概念における商法理念と会計理念」『會計』第 86 巻第 2 号、278-291 頁。
37. 下野直太郎[1935]「商工省臨時産業合理局財務諸表準則に就きて」『會計』第 63 巻第 3 号、333-339 頁。
38. 鈴木達也[2013]「税額控除の対象となる試験研究費に範囲と税務調整」『Profession Journal』第 14 巻、1-10 頁。
39. 高松和男[1964]「繰延資産の本質」『會計』第 85 巻第 6 号、895-908 頁。
40. 千葉準一[1998]『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷』中央経済社、451-476 頁。
41. 辻山栄子[2005]「財務諸表の構成要素と認識・測定を巡る諸問題」斎藤静樹編『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、135-150 頁。
42. 徳賀芳弘[1996]「会計の国際的調和の測定方法」『佐賀大学経済論集』第 29 巻第 3・4 号併号、205-226 頁。
43. 徳賀芳弘[2000a]『国際会計論—相違と調和』中央経済社、121-133 頁。
44. 徳賀芳弘[2000b]『国際会計論—相違と調和』中央経済社、197-219 頁。
45. 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」斎藤静樹著『会計基準の基礎概念』中央経済社、147-168 頁。

46. 内藤高雄[2014]「収益費用アプローチと資産負債アプローチの計算構造-固定資産の減価償却と減損を巡って」『杏林社会科学研究』第 29 巻第 4 号、11-24 頁。
47. 中村恒彦[2005]「日本における研究開発費会計の経路依存：総力戦体制の影響」『国民経済雑誌』第 192 巻第 1 号、119-134 頁。
48. 中村元彦・中村友理香・吉田健太郎[2015]『試験研究費の会計と税務』税務研究会出版局、234-305 頁。
49. 鍋嶋達[1942]「陸軍財務諸表準則と企画院準則案」『會計』第 50 巻第 5 号、513-526 頁。
50. 成松洋一[2018]『改訂版 試験研究費の法人税務』大蔵財務協会、69-100 頁。
51. 西野嘉一郎[1962]「商法改正要綱における二つの問題点」『會計』第 81 巻第 4 号、453-462 頁。
52. 日本公認会計士協会[2017]「監査報告書の透明化 KAM 試行の取りまとめ」日本公認会計士協会。
53. 日本公認会計士協会[2019a]監査基準委員会研究報告第 6 号「監査報告書に係る Q&A」日本公認会計士協会。
54. 沼田嘉穂[1959]「繰延勘定について」『産業經理』第 4 巻第 19 号、44-49 頁。
55. 長谷川安兵衛[1942]「貸借対照表準則の理論的考察」『會計』第 50 巻第 5 号、551-578 頁。
56. 林隆敏[2019]『監査報告の変革—欧州企業の KAM の事例分析』中央経済社、1-13 頁。
57. 林隆敏[2020]「我が国における KAM 記載の実態と課題」『日本監査研究学会第 43 回全国大会報告要旨集』、11-17 頁。
58. 久持英司[1999]「研究開発費の会計基準に関連する経済的影響について」『早稲田商学』第 38 巻第 1 号、119-137 頁。
59. 平松一夫 [1994]『国際会計の新動向—会計・開示基準の国際的調和』中央経済社、219-262 頁。
60. 平松一夫・広瀬義州[2002]『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社、296-347 頁。

61. 広瀬義州・間島進吾[1999]『コンメンタール国際会計基準 I』税務経理協会、1-35 頁。
62. 福川裕徳[1997]「監査における会計基準と監査人の判断」『一橋論叢』第 118 巻第 5 号、750-767 頁。
63. 藤井秀樹[2011]「FASB/IASB 改訂討議資料 (FASB[1976]) と資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』第 204 巻第 1 号、17-40 頁。
64. 譚鵬[2017]「日本における研究開発費会計の変遷」『産業経済研究所紀要』第 27 号、109-127 頁。
65. 松本敏史[2002]「対立的会計観の諸相とその相互関係」『大阪経大論集』第 53 巻第 3 号、103-120 頁。
66. 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学府学位論文』、67-87 頁。
67. 村瀬玄[1942]「製造工業貸借対照表準則の検討」『會計』第 50 巻第 5 号、591-602 頁。
68. 矢澤惇[1962]「利益配当と繰延資産」『企業会計』第 14 巻第 4 号、625-627 頁。
69. 山内暁[2013]「自己創設無形資産に係る認識基準の変遷—近時の議論からみる変容なき変化」『早稲田商学』第 434 号、313-379 頁。
70. 山崎佳夫[1966]「繰延資産と引当金—擬制資産と擬制負債—」『富山大学紀要』第 16 巻第 4 号、382-401 頁。
71. 山地範明[2010]「国際会計基準とその特徴」『関学 IBA ジャーナル』第 2 巻第 5 号、2-5 頁。
72. 山田辰巳[2002]「会計基準の国際化の現状と課題—急速に進展する会計基準の国際的統合化への対応の必要性」『企業会計』第 54 巻第 1 号、43-49 頁。
73. 山田康裕[2002]「財務諸表の連携問題」『彦根論叢』第 336 号、99-114 頁。
74. 吉田良三[1942]「企画院財務諸表準則と商工省準則の比較」『會計』第 50 巻第 5 号、417-443 頁。
75. 若杉明[2011]「繰延資産会計の変遷」『LEC 会計大学院紀要』第 9 号、35-48 頁。

76. 若杉明[2014]「戦後わが国における財務諸表体系の変遷」『LEC 会計大学院紀要』第 11 号、115-128 頁。
77. IOSCO[1990] *Report of The Technical Committee International Accounting and Auditing Standards*, <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/> (取得日：2019 年 4 月 30 日)
78. IOSCO[2000a] *IASC Standard- Assessment Report*, <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/> (取得日：2019 年 4 月 30 日)
79. IOSCO[2000b] *IASC Standard*, <http://www.iosco.org/news/pubdocs/pdf/> (取得日：2019 年 4 月 30 日)
80. Rubin, S. [1984] “The house of GAAP,” *Journal of Accountancy*, Vol. 157, pp. 122-129.
81. Sanders, T.H., H. R. Hatfield and U. Moore [1938] *A Statement of Accounting Principles* (山本繁・勝山進・小関勇共訳[1980]『SHM 会計原則』同文館出版。)

参考資料

【本論文でとりあげた基準及び規定等】

1. 大蔵省[1950]「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」大蔵省。
2. 大蔵省[1963]「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」大蔵省。
3. 海軍省[1940]「海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領」海軍省。
4. 企画院財務諸表準則統一協議会[1941a]「製造工業原価計算要綱(草案)」企画院財務諸準則統一協議会。
5. 企画院財務諸表準則統一協議会[1941b]「製造工業貸借対照表準則(草案)」企画院財務諸準則統一協議会。
6. 企業会計基準委員会[2006] 実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」企業会計基準委員会。
7. 企業会計基準委員会[2008]「社内発生開発費のIFRSのものにおける開示の実態調査」企業会計基準委員会。
8. 企業会計基準委員会[2015]「修正国際基準—国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準」企業会計基準委員会。
9. 企業会計審議会[1949a]「企業会計原則」企業会計審議会。
10. 企業会計審議会[1949b]「財務諸表準則」企業会計審議会。
11. 企業会計審議会[1954]「企業会計原則注解」企業会計審議会。
12. 企業会計審議会[1962a]「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」企業会計審議会。
13. 企業会計審議会[1962b]「企業会計原則と関係諸法令との調査に関する連続意見書第五」企業会計審議会。
14. 企業会計審議会[1982]企業会計原則注解15「貸借対照表原則一のD及び四の(一)のC」企業会計審議会。
15. 企業会計審議会[1997]「研究開発費に関する会計基準の設定に関する意見書(公開草案)」企

業会計審議会。

16. 企業会計審議会[1998a]「研究開発費等に係る会計基準」企業会計審議会。
17. 企業会計審議会[1998b]「研究開発費等に係る会計基準注解」企業会計審議会。
18. 企業会計審議会[2009]「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)」
企業会計審議会。
19. 企業会計審議会[2011]「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」企業会
計審議会。
20. 企業会計審議会[2018]「監査基準の改訂に関する意見書」企業会計審議会。
21. 金融庁[2009]「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内
閣府令」金融庁。
22. 金融庁[2020]「会計基準を巡る変遷と最近の状況」金融庁。
23. 経済対策本部企業会計制度対策調査会[1949]「企業会計原則」企業会計制度対策調査会。
24. 穴戸善一[2007]『会社法・商法法令集』中央経済社。
25. 商工省合理局財務管理委員会[1934]「財務諸表準則」商工省合理局財務管理委員会。
26. 商工省合理局財務管理委員会[1936]「財産評価準則」商工省合理局財務管理委員会。
27. 日本公認会計士協会[1999] 会計制度委員会報告 12「研究開発費及びソフトウェアの会計処
理に関する実務指針」日本公認会計士協会。
28. 日本公認会計士協会[2015]監査基準報告書 710「過年度の比較情報—対応数値と比較財務
諸表」日本公認会計士協会。
29. 日本公認会計士協会[2019b]監査基準報告書 701「独立監査人の監査報告書における監査上
の主要な検討事項の報告」日本公認会計士協会。
30. 法務省[1960]「株式会社の計算の内容に関する商法改正案要綱試案」法務省。
31. 法務省[1962]「商法」法務省。
32. 法務省[1963]「株式会社の貸借対照表、損益計算書および付属明細書に関する規則」法務省。

33. 陸軍省[1940]「陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則」陸軍省。
34. 臨時産業合理局財務管理委員会[1932a]「資産評価準則（未定稿）」臨時産業合理局財務管理委員会。
35. 臨時産業合理局財務管理委員会[1932b]「固定資産減価償却準則（未定稿）」臨時産業合理局財務管理委員会。
36. APB[1970] APB Statements No.4, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, APB（川口順一監訳[1973]『アメリカ公認会計士協会 企業会計原則』同文館出版。）。
37. FASB[1974] SFAS No.2, *Accounting for Research and Development Costs*, FASB（山田昭広監訳[2004]『アメリカの会計基準』中央経済社。）。
38. FASB[1976] FASB Discussion Memorandum, *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB（津守常弘監訳[1997]『FASB 財務会計の討議資料（FASB[1976]）』中央経済社。）。
39. IASC[1975] IAS 1, *Disclosure of Accounting Policies*, IASC.
40. IASC[1977] Exposure Draft 9, *Accounting for Research and Development*, IASC.
41. IASC[1978] IAS 9, *Accounting for Research and Development Activities*, IASC.
42. IASC[1989] Exposure Draft 32, *Comparability of Financial Statements*, IASC.
43. IASC[1993] IAS 9, *Accounting for Research and Development Costs*, IASC.
44. IASC[1999] IAS 38, *Intangible Assets*, IASC（IFRS 財団監訳[2020]『IFRS 基準』中央経済社。）。

【本論文でとりあげた有価証券報告書】

1. オリンパス[2020]『有価証券報告書』2020年3月期。
2. トヨタ自動車[2019]『有価証券報告書』2019年3月期。
3. 日産自動車[2019]『有価証券報告書』2019年3月期。
4. 日産自動車[2020]『有価証券報告書』2020年3月期。
5. 本田技研工業[2019]『有価証券報告書』2019年3月期。
6. 本田技研工業[2020]『有価証券報告書』2020年3月期。
7. 三菱ケミカルホールディングス[2020]『有価証券報告書』2020年3月期。

【本論文で参照したホームページ等】

1. IFRS のホームページ:<http://www.ifrs.org/>（最終閲覧日：2020年8月31日）
2. EDINET のホームページ:<http://disclosure.edinet-fsa.go.jp/>（最終閲覧日：2020年6月30日）
3. 経済産業省[1998]「商工業実態基本調査—研究開発費と売上高研究開発費比率」経済産業省（最終閲覧日：2020年5月31日）
4. 日刊工業新聞[2019]「R&D アンケート」日刊工業新聞（最終閲覧日：2019年8月31日）
5. 日本公認会計士協会のホームページ：<https://jicpa.or.jp/>（最終閲覧日：2020年5月31日）

【本論文で参考とした報告資料】

1. 異島須賀子[2020c]「日本における KAM 早期適用事例のレビュー」『日本監査研究学会第43回全国大会報告資料』、17頁。

補足資料 1 国際基準採用企業における売上高研究開発費比率と研究開発費の資産化率

当該資料は、経済産業省が1998年6月30日に公表した「商工業実態調査—研究開発費と売上高研究開発費比率」及び、企業会計基準委員会が2008年9月22日に公表した「社内発生開発費のIFRSのものにおける開示の実態調査」を参考にして、2019年に7月23日に日刊工業新聞が公表したR&Dアンケート(研究開発投資額TOP100)及びEDINET記載のデータを加筆したものである²⁷¹。

なお、売上高研究開発費比率とは、「研究開発を行った企業の研究開発費を売上高で除した比率で、1単位の売上高に対してどれだけの研究会開発費が投資されたかを示す」²⁷²指標であり、研究開発費の資産化率とは、資産計上した研究開発費を研究開発費で除した比率で、企業会計基準委員会が、国際基準の「実際の適用状況を確認するため」²⁷³に使用した指標である。

補足資料1-Aにおいて、業種、採用基準、採用科目名、連結財務諸表注記に記載された研究開発費に係る項目を加筆し、補足資料1-Bでは、研究開発投資額TOP100の企業のうち、国際基準採用企業を抽出して、売上高研究開発費比率と研究開発費の資産化率を算出している。

²⁷¹ 日刊工業新聞[2019]では、IFRSと記載されていたが(1頁及び30頁)、文言を統一させるために国際基準とした。

²⁷² 経済産業省[1998]1頁。

²⁷³ 企業会計基準委員会[2008]8-14頁。

補足資料 1

研究開発投資額 TOP100 一覧

順位	社名	業種	支出額(単位:億 円)	採用基準	採用科目名	備考 ²⁷⁴
1	トヨタ自動車	輸送用機器	11,000	米国基準	研究開発費	発生時全額費用計上
2	ホンダ	輸送用機器	8,600	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
3	日産自動車	輸送用機器	5,500	日本基準	研究開発費	
4	デンソー	輸送用機器	5,200	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
5	ソニー	電器機器	5,000	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
6	武田薬品工業	医薬品	4,910	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上、売上原価、販売費及び一般管理費と別に計上
7	パナソニック	電器機器	4,800	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
8	日立製作所	電器機器	3,350	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
9	キャノン	電器機器	3,125	米国基準	研究開発費	
10	第一三共	医薬品	2,250	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上、売上原価、販売費及び一般管理費と別に計上
10	大塚 HD	医薬品	2,250	国際基準	研究開発費	一部無形資産に計上、売上原価、販売費及び一般管理費と別に計上
12	日本電信電話	情報・通信業	2,200	国際基準	試験研究費	一部を無形資産に計上
13	三菱電機	電器機器	2,180	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
14	アステラス製薬	医薬品	2,110	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
15	アイシン精機	輸送用機器	2,070	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
16	東芝	電器機器	1,800	米国基準	研究開発費	
17	住友化学	化学	1,750	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上

²⁷⁴ 備考は連結財務諸表注記より引用している。なお、当該注記に研究開発費を無形資産に計上する旨が記載されていても、必ずしも 2019 年度に計上されているわけではない。

18	三菱重工業	機械	1,600	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
19	富士フィル HD	化学	1,550	米国基準	研究開発費	売上原価、販売費及び一般管理費と別に計上。
20	エーザイ	医薬品	1,545	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上、売上原価、販売費及び一般管理費と別に計上
21	三菱ケミカル HD	化学	1,510	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
22	三菱自動車	輸送用機器	1,410	日本基準	研究開発費	
23	マツダ	輸送用機器	1,390	日本基準	研究開発費	
24	住友電気工業	非鉄金属	1,330	日本基準	研究開発費	
25	富士通 ²⁷⁵	電器機器	1,300	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
26	TDK	電器機器	1,200	米国基準	研究開発費	
26	東京エレクトロン	電器機器	1,200	日本基準	研究開発費	
26	SUBARU	輸送用機器	1,200	日本基準	研究開発費	2020年3月期より国際基準を適用
29	リコー	電器機器	1,120	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
30	シャープ	電器機器	1,100	日本基準	研究開発費	
30	村田製作所	電器機器	1,100	米国基準	研究開発費	売上原価、販売費及び一般管理費とは別に計上
32	日本電気	電器機器	1,080	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
33	ブリジストン	ゴム製品	1,070	日本基準	研究開発費	2020年3月期より国際基準を適用
34	いすゞ自動車	輸送用機器	1,020	日本基準	研究開発費	
34	中外製薬	医薬品	1,020	国際基準	研究開発費	一部無形資産に計上、売上原価、販売費及び一般管理費と別に計上
36	ヤマハ発動機	輸送用機器	1,000	日本基準	研究開発費	

²⁷⁵ 日刊工業新聞[2019]では、研究開発費計上額は1,300億円となっているが、EDINETに公表された有価証券報告書を確認すると130億円となっていた。そのため、100位のJR東日本の研究開発費計上額207億円を大きく下回っているため、補足資料1-Aでは記載を残し、補足資料1-Bでは本論文における分析の考慮対象外とする。

37	旭化成	化学	980	日本基準	研究開発費	
38	豊田自動織機	輸送用機器	920	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
39	オリンパス	精密機器	870	国際基準	研究開発支出	一部を無形資産に計上
40	大日本住友製薬	医薬品	860	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
41	田辺三菱製薬	医薬品	855	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上、売上原価、販売費及び一般管理費と別に計上
42	小松製作所	機械	820	米国基準	研究開発費	
43	京セラ	電気機器	800	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
44	コニカミノルタ	電気機器	762	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
45	日本電産	電気機器	750	国際基準	研究開発費	一部無形資産に計上、売上原価、販売費及び一般管理費と別に計上
45	任天堂	その他製品	750	日本基準	研究開発費	
47	東レ	繊維製品	730	日本基準	研究開発費	2021年3月期より国際基準適用
48	小野薬品工業	医薬品	720	国際基準	研究開発費	
49	ダイキン工業	機械	700	日本基準	研究開発費	
49	キリンHD	食料品	700	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
51	ジェイテクト	機械	680	日本基準	研究開発費	2020年3月期より国際基準適用
52	日野自動車	輸送用機器	640	日本基準	研究開発費	
53	ニコン	精密機器	639	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
54	花王	化学	606	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
55	川崎重工業	輸送用機器	600	日本基準	研究開発費	
56	クボタ	機械	600	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
57	オムロン	電気機器	590	米国基準	試験研究開発費	売上原価、販売費及び一般管理費と別に計上
58	信越化学工業	化学	585	日本基準	研究開発費	

59	セイコーエプソン	電気機器	560	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
60	協和発酵キリン	医薬品	525	国際基準	研究開発費	一部無形資産に計上、売上原価、販売費及び一般管理費と別に計上
61	テルモ	医薬品	500	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
61	AGC	硝子・土石製品	500	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
63	塩野義製薬	医薬品	495	日本基準	研究開発費	
64	トヨタ紡織	輸送用機器	470	日本基準	研究開発費	
65	ブラザー工業	電気機器	458	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
66	積水化学工業	電気機器	420	日本基準	研究開発費	
67	IHI	機械	410	日本基準	研究開発費	
68	三井化学	化学	380	日本基準	研究開発費	
68	帝人	繊維製品	380	日本基準	研究開発費	
70	富士電機	電気機器	372	日本基準	研究開発費	
71	ローム	電気機器	370	日本基準	研究開発費	
71	アドバンテスト	電気機器	370	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
73	小糸製作所	電気機器	369	日本基準	研究開発費	
74	日立ハイテク	卸売業	348	国際基準	研究開発費	2020年5月18日上場廃止、発生時全額費用計上。
75	資生堂	化学	347	日本基準	研究開発費	
76	大日本印刷	その他製品	340	日本基準	研究開発費	
77	アルプスアルパイン	電気機器	333	日本基準	研究開発費	
78	日立化成	化学	330	国際基準	研究開発費	2020年6月19日上場廃止、発生時全額費用計上。
79	日本特殊陶業	硝子・土石製品	314	日本基準	研究開発費	
80	豊田合成	輸送用機器	310	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上。

81	LIXIL	金属製品	290	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上。
82	味の素	食料品	288	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上。
83	日立建機	機械	287	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上。
84	参天製薬	医薬品	280	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上。
84	サントリーHD	食料品	280	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上。
86	日清紡 HD	電気機器	276	日本基準	研究開発費	
87	横河電機	電気機器	270	日本基準	研究開発費	
87	JSR	化学	270	国際基準	研究開発費	一部を無形資産に計上
89	ヤマハ	その他製品	265	日本基準	研究開発費	
90	日本ガイシ	硝子・土石製品	250	日本基準	研究開発費	
91	YKK グループ	非鉄金属	245	日本基準	研究開発費	
92	TOTO	硝子・土石製品	227	日本基準	研究開発費	
93	住友重機械工業	機械	226	日本基準	研究開発費	
93	昭和電工	化学	226	日本基準	研究開発費	
93	大正製薬	医薬品	226	日本基準	研究開発費	
96	クラレ	化学	225	日本基準	研究開発費	
97	シスメックス	電気機器	220	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上、売上原価、販売費及び一般管理費と別に計上
98	NTN	機械	215	日本基準	研究開発費	
99	安川電機	電気機器	210	国際基準	研究開発費	発生時全額費用計上
100	JR 東日本	陸運業	207	日本基準	研究開発費	

(出所) 日刊工業新聞[2019]及び EDINET を参考に作成した。

補足資料 1-B

国際基準採用企業における売上高研究開発費比率及び研究開発費の資産化率

順位	社名	売上高(単位：億円)	支出額(単位：億円)	無形資産計上額(単位：億円)	売上高研究開発費比率	研究開発費の資産化率
1	トヨタ自動車	302,256	11,000	0	0.03%	0%
2	ホンダ	158,886	8,600	173	0.05%	0.02%
3	デンソー	53,627	5,200	15	0.09%	0%
4	ソニー	86,656	5,000	0	0.05%	0%
5	武田薬品工業	20,972	4,910	0	0.23%	0%
6	パナソニック	80,027	4,800	0	0.05%	0%
7	日立製作所	94,806	3,350	0	0.03%	0%
8	第一三共	9,297	2,250	0	0.24%	0%
8	大塚 HD	12,919	2,250	819	0.17%	0.36%
9	日本電信電話	118,798	2,200	0	0.01%	0%
10	三菱電機	45,199	2,180	0	0.04%	0%
11	アステラス製薬	13,063	2,110	0	0.16%	0%
12	アイシン精機	40,431	2,070	0	0.05%	0%
13	住友化学	23,185	1,750	0	0.07%	0%
14	三菱重工業	40,783	1,600	761	0.03%	0.47%
15	エーザイ	6,428	1,545	0	0.24%	0%
16	三菱ケミカル HD	38,403	1,510	48	0.03%	0.03%
17	富士通	2,526	対象外	対象外	対象外	対象外
18	リコー	20,132	1,120	146	0.05%	0.13%
19	日本電気	29,134	1,080	0	0.03%	0%

20	中外製薬	6,861	1,020	144	0.14%	0.14%
21	豊田自動織機	22,149	920	63	0.04%	0.06%
22	オリンパス	7,938	870	94	0.10%	0.10%
23	大日本住友製薬	4,592	860	3	0.18%	0%
24	田辺三菱製薬	4,247	855	0	0.20%	0%
25	京セラ	16,237	800	0	0.04%	0%
26	コニカミノルタ	10,591	762	0	0.07%	0%
27	日本電産	14,754	750	0	0.05%	0%
28	小野薬品工業	2,886	720	94	0.24%	0.13%
29	キリンHD	19,305	700	0	0.03%	0%
30	ニコン	7,086	639	15	0.09%	0.02%
31	花王	15,022	606	0	0.04%	0%
32	クボタ	19,200	600	34	0.03%	0.05%
33	セイコーエプソン	10,896	560	0	0.05%	0%
34	協和発酵キリン	3,058	525	60	0.17%	0.11%
35	テルモ	6,288	500	0	0.07%	0%
35	AGC	15,180	500	0	0.03%	0%
36	ブラザー工業	6,839	458	0	0.06%	0%
37	アドバンテスト	2,824	370	0	0.13%	0%
38	日立ハイテク	5,169	348	0	0.06%	0%
39	日立化成	6,810	330	0	0.04%	0%
40	豊田合成	8,407	310	0	0.03%	0%

41	LIXIL	16,924	290	0	0.01%	0%
42	味の素	11,143	288	0	0.02%	0%
43	日立建機	10,337	287	0	0.02%	0%
44	参天製薬	2,340	280	0	0.11%	0%
45	サントリーHD	22,507	280	0	0.01%	0%
46	JSR	4,953	270	0	0.05%	0%
47	シスメックス	2,935	220	0	0.07%	0%
48	安川電機	4,746	210	0	0.04%	0%

(出所) 経済産業省[2007]、企業会計基準委員会[2008]、日刊工業新聞[2019]及び EDINET を参考に作成した。

比率は小数点第 3 位切捨。

補足資料2 我が国における KAM 記載の会社一覧(連結)

当該資料は、林隆敏氏が日本監査研究学会第 43 回全国大会において公表した資料を基に作成している。当該資料には、KAM が記載された会社一覧と、監査報告書に記載された KAM の内容(連結 KAM)を記載している。なお、当該資料は、EDINET と突合の上、記載している。

補足資料2 我が国における KAM 記載の会社一覧(連結)

	社名	業種	監査人	会計基準	KAM 件数	内容
1	マルハニチロ	水産・農林業	あずさ	日本	1	Peter Pan Seafoods, Inc が保有する有形固定資産の減損損失の認識の要否
2	メンバーズ	サービス業	アヴァンティア	国際基準	2	収益の認識(売上高の期間配分の適切性)
						のれんの評価
3	総合警備保障	サービス業	太陽	日本	2	のれんの評価
						新事業システムへのデータ移行の正確性
4	綿半 HD	小売業	太陽	日本	3	小売事業における固定資産の減損
						のれんの評価
						工事進行基準の適用による工事収益の認識
5	野村不動産 HD	不動産業	EY 新日本	日本	3	住宅分譲目的で保有する不動産の評価
						販売目的で保有する収益不動産の評価
						賃貸事業目的で保有する不動産の減損
6	東急不動産 HD	不動産業	EY 新日本	日本	2	関連当事者、継続的な不動産売買取引関係のある相手及び特別目的会社を譲受人とした不動産売却取引

						大規模不動産の開発事業に関連する固定資産の評価
7	太陽日酸	化学	EY 新日本	国際基準	1	のれんの評価
8	三菱ケミカル HD	化学	EY 新日本	国際基準	3	のれんの評価
						耐用年数を確定できない無形資産の評価
						繰延税金資産の評価
9	武田薬品工業	医薬品	あずさ	国際基準	2	米国におけるメディケイド、メディケア及びコマースナル・マネージドケア・プログラムに関するリベートの引当金の見積り
10	エーザイ	医薬品	トーマツ	国際基準	1	のれん評価一連結財務諸表注記 18.のれん及び無形資産
11	ENEOSHD	石油・石炭製品	EY 新日本	国際基準	2	石油・天然ガス開発セグメントにおける減損損失
						繰延税金資産の評価
12	日立金属	鉄鋼	EY 新日本	国際基準	1	非金融資産の減損
13	住友金属鉱山	非鉄金属	あずさ	国際基準	2	Sierra Gorda S.C.M への貸付金に対する貸倒引当金の見積り
						Quebrada Blanca Holdings SpA の持分取得に関連する鉱業権の公正価値の見積り
14	日立建機	機械	EY 新日本	日本	1	Bradken 社及び H-E Parts International 社ののれんの評価
15	三菱電機	電機機器	あずさ	国際基準	2	工事請負契約に係る受注工事損失引当金の見積り
						工事請負契約における収益認識
16	富士通	電気機器	EY 新日本	国際基準	3	有形固定資産及び無形資産の減損
						のれんの評価
						進捗度に基づく売上収益
17	ソニー	電気機器	PwC あらた	米国	2	日本の連結納税グループに係る繰延税金資産の回収可能性
						保険契約債務及び繰延保険契約費
18	デンソー	輸送用機器	トーマツ	国際基準	2	製品保証引当金の見積計上

						独占禁止法関連損失引当金の見積計上
19	トヨタ自動車	輸送用機器	PwC あらた	米国	2	製品のリコール等の市場処置にかかる債務 小売債権に対する金融損失引当金
20	本田技研工業	輸送用機器	あずさ	国際基準	3	主務官庁への届出等に基づく個別の無償補修費用に対する製品保証引当金の見積り 米国金融子会社の小売金融債権に対するクレジット損失引当金の見積り 米国金融子会社におけるオペレーティング・リース資産の残存価額の見積り
21	オリンパス	精密機器	EY 新日本	国際基準	2	開発費用の資産化プロセスと会計処理 治療機器セグメントのれんの評価
22	キャノン	電気機器	EY 新日本	米国	2	のれんの評価 未払販売促進費の評価
23	三井物産	卸売業	トーマツ	国際基準	2	将来油価前提 持分法適用会社に対する投資の取得対価の投資先の資産・負債への配分
24	住友商事	卸売業	あずさ	国際基準	3	マダガスカルニッケル事業を営む持分法適用会社が保有する固定資産の評価 欧米州青果事業における無形資産の評価 鋼管事業における無形資産の減損損失の測定
25	AOKIHD	小売業	PwC あらた	日本	3	新型コロナウイルス感染症拡大が財務報告に与える影響 ファッション事業における店舗固定資産の減損損失の認識 エンターテイメント事業における店舗固定資産の減損の兆候判定
26	三谷産業	卸売業	あずさ	日本	1	空調設備工事契約及び受注制作ソフトウェアの工事進行基準の適用における工事 原価総額の見積りの合理性
27	新生銀行	銀行業	トーマツ	日本	3	新型コロナウイルス感染症(COVID-19)による貸付金等の信用リスクへの影響の 評価

						利息返還損失引当金の評価
						プロジェクトファイナンスに係る貸倒引当金の評価
28	三菱 UFJFG	銀行業	トーマツ	日本	3	貸出業務における貸倒引当金の算定
						買収・出資に伴うのれん及びその他の無形固定資産の評価(2つの KAM を含む)
29	りそな HD	銀行業	トーマツ	日本	1	アパートマンションローンに係る貸倒引当金の評価
30	三井住友トラスト ・HD	銀行業	あずさ	日本	2	法人向け与信に対する貸倒引当金の見積りに関する合理性の検討
						三井住友トラストクラブに関する固定資産から生じる減損損失計上額の妥当性の検討
31	三井住友 FG	銀行業	あずさ	日本	2	貸倒引当金の評価
						SMBC 信託銀行のリテールバンク事業に関連するのれん及びその他の無形固定資産の使用価値の評価
32	みずほ FG	銀行業	EY 新日本	日本	2	自己査定及び償却・引当の妥当性
						流動性が低く市場価格がない金融商品の時価評価の妥当性
33	オリックス	その他金融業	あずさ	米国	2	アセットマネジメント契約に関する耐用年数を確定できない無形資産の減損損失の認識の要否に関する判断の妥当性
						公正価値においてレベル 3 に分類される投資ファンドへの投資残高の評価の合理性
34	大和証券 G 本社	証券 商品先物取引業	あずさ	日本	2	営業投資有価証券・営業貸付金(投資部門)の評価の合理性
						トレーディング商品に属するデリバティブ取引に係る評価の合理性
35	野村 HD	証券 商品先物取引業	EY 新日本	米国	3	流動性の低い金融商品の評価の妥当性
						繰延税金資産の評価の妥当性
						法令諸規則等への違反や訴訟に対する引当金

36	岡三証券 G	証券 商品先物取引業	東陽	日本	2	繰延税金資産の回収可能性の検討
						負ののれんの算定の妥当性
37	日本取引所 G	その他金融業	トーマツ	国際基準	3	収益認識に関する IT 統制の評価
						ソフトウェア及びソフトウェア仮勘定の評価
						株式会社東京商品取引所の連結子会社化
38	第一生命 HD	保険業	あずさ	日本	5	買取により計上したのれんの減損損失の計上に関する判断
						買取等により計上した保有契約価値の償却又は損失の計上に関する判断
						責任準備金の積み立ての十分性に関する判断
						責任準備金対応債権の振替及び小区分の廃止に関する会計処理及び開示
						繰延税金資産の回収可能性に関する判断
39	三井不動産	不動産業	あずさ	日本	4	固定資産に含まれる不動産等に関する減損損失計上の要否判定の妥当性
						分譲事業に関する販売用不動産等の評価の合理性
						横浜市所在マンションに係る会計処理及び開示の妥当性
						分譲事業に関する投資家向け賃貸住宅・オフィスビル等の分譲に係る収益認識の適切性
40	三菱地所	不動産業	EY 新日本	日本	3	不動産ファンドに対する不動産売却に係る収益認識
						再開発事業に関連する有形固定資産の評価
						分譲マンション開発用土地の評価
41	東急	陸運業	EY 新日本	日本	1	固定資産の減損及び開発等関連費用
42	ソフトバンク	情報・通信業	トーマツ	国際基準	2	通信サービス契約における国際基準第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の適用上の重要な判断及び見積り及び収益計上の前提となる IT システムの信頼性(2 つの KAM を含む) 重要な組織再編及び企業結合

43	四国電力	電気 ガス業	トーマツ	日本	2	電気事業セグメントの電灯料及び電力料
						情報通信事業セグメントのデータセンター事業の評価
44	三菱 UFJ 銀行	銀行業	トーマツ	日本	2	貸出業務における貸倒引当金の算定
						買収・出資に伴うのれん及びその他の無形資産の評価(2つの KAM を含む)
45	三菱 UFJ 信託銀行	銀行業	トーマツ	日本	1	Colonial First State Group Limited の主要完全子会社の取得により計上した無形固定資産に係る公正価値評価について
46	三菱 UFJ 証券	銀行業	トーマツ	日本	1	見積りの不確実性が高いデリバティブの時価評価
47	日立製作所	電気機器	EY 新日本	国際基準	2	南アフリカプロジェクトに係る和解の会計処理
						長期請負契約等の原価総額の見積り

(出所) 林[2020]12 頁—18 頁のデータに基づき作成した。なお、林[2020]は、日本監査研究学会第 43 回全国大会において、2020 年 8 月 31 日に日立製作所が KAM を公表したことを指摘している(林[2020]作成時点では日立製作所の KAM が公表されていなかったためである)。よって、当該社については監査報告書を確認の上、筆者が加筆した。