

氏名（本籍）	中尾隆太(福岡県)
学位の種類	博士（商学）
学位記番号	甲第 61 号
学位授与年月日	令和 3 年 3 月 31 日
学位授与の要件	久留米大学大学院学則第 14 条 1 項第 2 号による
学位論文題目	我が国における研究開発費会計の研究
論文審査委員会	主査 久留米大学教授 異島須賀子
	副査 久留米大学教授 高栢 真一
	副査 佐賀大学名誉教授・熊本学園大学特任教授 山下 壽文

論文内容の要旨・要約

本論文の根底にある問題意識は、「会計観の違いが会計実務にどのような相違をもたらしているのか」というものである。会計実務を決定づけるのは、会計観そのものではなく、個々の会計基準であることに加えて、会計観が個々の会計基準を設定する際の理論的土台であることから、個々の会計基準は会計観と会計実務を繋ぐ連結環となっているといえる。そのため、会計観が会計実務に与える影響について考究するにあたっては、会計実務を検証する前に、会計観と個々の会計基準との関係を明らかにしなければならない。

また、本論文の研究対象である「我が国における研究開発費会計」は、企業の将来収益において重要であるばかりでなく、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、我が国ですすめられている会計基準の国際化・統合化のなかでとり残された領域である。

これらのことを踏まえ、本論文では、我が国の研究開発費会計に焦点をあて、会計観と会計基準との関係、および会計基準の違いによって生じる会計実務の相違を明らかにすることを目的としている。本論文は、理論研究（第 1 章）、制度研究（第 2 章から第 5 章）、および事例研究（第 6 章から第 9 章）の本論に序章と終章を加えた全 11 章から構成されている。以下、本論について概説する。

理論研究にあたる第 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整理—」では、会計観（資産負債中心観と収益費用中心観）および利益計算法（財産法

と損益法) の概念整理がなされ、数値例による検討をつうじて、2つの会計観と2つの利益計算法の特徴を見出している。また、先行研究の成果を応用して、2つの会計観は、「A でなければ B」という単純な関係というよりもむしろ包含関係にあることを論証し、資産の範囲を例に、2つの会計観の関係を図として可視化することに成功している。

第2章から第5章は制度研究にあたる。

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、我が国における試験研究費およ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が詳らかにされている。

続く第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、商法および法人税法が定める研究開発費に関する会計処理について考察がなされている。なぜなら、我が国の会計制度は「トライアングル体制」もしくは「両天秤型」ともいわれるほど、会計基準、商法、および法人税法の三者が密接に関連しているため、我が国の会計制度を考えるにあたっては、会計基準だけでなく、商法や法人税法における会計上の取り扱いに関する考察が必要不可欠だからである。第3章では、これら三者は密接に関連しているにもかかわらず、それぞれの研究開発費の定義と範囲が異なるが故に、必ずしも同じ会計処理をするとは限らないことが指摘されている。

さらに、第4章「米国基準及び国際基準における研究開発費会計」では、研究開発費に関する米国基準および国際基準について、それぞれの基準の規定とその理論的土台となる会計観を比較し、数値例を用いて両者の会計処理の違いを具体的に示している。

制度研究最後の第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軸を提示うえて、数値例を用いて比較考量し、各会計基準の位置づけを示す概念図を提示している。

事例研究にあたる第6章から第9章では、会計実務の事例分析がなされている。

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—」では、日本基準採用上場企業の財務データを国際基準で計算しなおし、日本基準採用企業が国際基準を採用した場合に生じる影響についてシミュレーション分析をおこなっている。この結果、日本基準が国際基準と完全に統合化した場合の日本基準採用企業への影響の大きさをうかがい知ることができる。

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、2020年3月決算に早期適用(2021年3月決算より強制適用)された監査上の主要な検討事項(Key of

Audit Matters : KAM) の論点整理をおこなっている。KAM は、適正意見の付された監査報告書に新たに導入されることになった項目であり、監査人が被監査企業の監査に際してとくに重要であると判断した事項のなかから選択されるものである。つまり、監査報告書に KAM として記載されるということは、監査人が、財務諸表に重要な影響を与える項目であると判断したことを意味する。第 7 章では、監査報告書に KAM を記載する意義のほか、3 千社を超える 2020 年 3 月決算企業のうち 43 社が KAM を早期適用し、そのうち 2 社が研究開発費に関する KAM を公表していることが指摘されている。

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』—」および第 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、2020 年 3 月決算の監査報告書に記載された研究開発費に関する KAM の「内容及び決定理由」および「監査上の対応」について詳細な検証がなされている。

論文審査の要旨

国や地域によって言語や文化が違うように、従来は、会計基準もそれぞれの国や地域ごとに異なっていた。しかしながら、2000 年 5 月に証券監督者機構が国際会計基準委員会（現在は改組して国際会計審議会）の作成した会計基準（本論文でいう国際基準）を正式に承認したことを受けて、会計基準の国際的調和化・統合化の流れが本格化し、現在、その最終段階を迎えつつある。会計基準の国際的調和化・統合化に際しては、各国の会計基準設定機関が、ピュアな国際基準をそのまま導入する方法（アドプション）と、自国基準への国際基準の取込手続きを経る方法（エンドースメント）の 2 つがある。日本は後者の方法を採用し、2002 年以降、国際基準に準ずるよう個別の会計基準の改訂を重ねてきたが、中尾隆太氏の研究対象である研究開発費会計に係る基準は、まだ国際基準に準じた改訂がなされていない。これは、研究開発費会計に係る日本基準と国際基準では、基準設定の理論的土台となる会計観や利益計算法がまったく異なっていることに起因する。

中尾隆太氏の論文は、会計基準設定の理論的土台となる 2 つの会計観と 2 つの利益計算法についての概念整理から論が展開されている。ここでは、これら 4 つの概念の特徴や相違が導出されるとともに、それぞれの概念の位置づけや関係が明示されている。とくに 2 つの会計観を独自の座標軸にみたと、会計観と日本基準、米国基準、および国際基準の理論的

位置づけを可視化した点は評価に値する。

また、本論文の最大の特徴は、実務の視点からの分析をおこなったことである。日本基準を採用している実在の上場企業の財務データを国際基準で作成しなおして、研究開発費会計について国際基準を導入した場合の影響を具体的に示している。さらに、「監査上の主要な検討事項」として、研究開発費会計に係る事項が記載された事例を丹念に検証し、研究開発費会計が日本の会計実務において、重要な論点のひとつであるという証拠を提示している。これらは、税理士事務所に勤務している中尾隆太氏の実務家ならではの研究アプローチであるといえる。

本論文は、研究開発費会計に焦点をあてたものであるが、「会計観の違いが会計実務にどのような相違をもたらしているのか」を明らかにするためには、研究開発費会計以外の個別論点についての研究も必要不可欠である。これは中尾隆太氏の今後の研究課題である。しかしながら、会計観と会計基準との関係の一端を析出し、かつ、実務の視点から日本における研究開発費会計の論点を考証した本論文は、今後の会計基準設定に貢献するものとして高く評価される。

以上のほか、本論文の核心部分は、すでに学会の全国大会で発表されるとともに査読付き論文として公表されている。これらのことを考慮しても、中尾隆太氏の論文は、課程博士(商学)の学位に値するといえる。

審査結果の要旨

令和3(2021)年2月16日(火曜日)午後3時00分から午後6時15分までwebを利用したオンラインにて開催された口頭試問および審査委員会により、中尾隆太氏の論文が博士(商学)の学位に値する研究であることを、審査委員会は全員一致により確認した。