

早稲田商学第 434 号
2013 年 1 月

国際財務報告基準における 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——

山内 暁

I はじめに

本稿は、とくに自己創設無形資産に係る認識基準に焦点をあててその歴史の変遷を辿ることにより、その変遷のなかにみられる変化を浮き彫りにする一方で、そこにある変わらぬものを確認することを目的としている。

本稿では、過去から現在に至るまでの IAS (International Accounting Standards: 国際会計基準) および IFRS (International Financial Reporting Standards: 国際財務報告基準) における自己創設無形資産に関する主要な会計基準やそれらの公開草案を網羅的に渉猟する⁽¹⁾。

本稿の構成は、以下のとおりである。まず、第2章では、無形資産会計の全体像を示すことにより、無形資産会計における自己創設無形資産の位置づけを確認する。具体的には、無形資産の発生形態別分類、IASC/IASB から公表された無形資産をとりあつかう会計基準等の歴史の変遷、およびそれら公表物にみられる研究開発と無形資産に係る定義の変遷を示す。

(1) 本稿ではこれらをあわせて、国際財務報告基準とよぶこともある。

次に、第3章において自己創設無形資産に係る認識基準の歴史の変遷とそこにみられる変化を確認したうえで、第4章においてその変化にもとづく時代区分を行う。さらに、自己創設無形資産に係る認識基準の歴史の変遷をより俯瞰するため、それを企業結合により取得された無形資産に係る認識基準の変遷にみられる時代区分と比較する。また、(概念)フレームワークの開発とそこにみられる概念の変容による、自己創設無形資産に係る認識基準への影響を確認する。

最後に、第5章では、近時の議論をあわせて確認しながら、そこに変わらぬものがあること、自己創設無形資産に係る認識基準の歴史の変遷とそこにみられる変化は、(少なくともこれまでのところ)伝統的な取得原価主義会計に変容をもたらしかねないものではないということを指摘する。一方で、IASBにおいてなされた、そのような変容をもたらす可能性を含んだ議論を確認する。第5章ではさらに、日本におけるIFRS任意適用会社にみられる開発費の資産化(繰延べ)の事例を整理し、それらにみられる懸念と資産化(繰延べ)に係る線引きの難しさを指摘する。

II 無形資産会計の全体像

本章ではまず、無形資産会計の全体像を示すことにしたい。具体的には、無形資産の発生形態別分類を示したうえで、IASC/IASBから公表された無形資産をとりあつかう会計基準等の歴史の変遷とそれら公表物にみられる研究開発と無形資産に係る定義の変遷を辿っていく。それにより、無形資産会計における自己創設無形資産の位置づけを確認する。

1. 無形資産の発生形態別分類

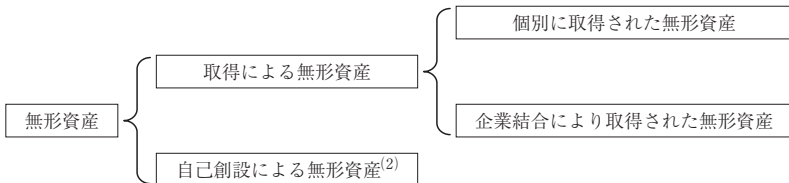
無形資産の分類方法にはさまざまなものがあるが、ここではその発生形態別の分類を示しておくことにしたい。図表1に示したように、発生形態別分類に

よると、無形資産はまず、取得により生じた無形資産と自己創設により生じた無形資産とに分けられる。さらに、取得により生じた無形資産は、それが個別に取得されたのか企業結合により取得されたのかという取得の形態により、個別に取得された無形資産と企業結合により取得された無形資産という2つに分けられることとなる。

個別に取得された無形資産、企業結合により取得された無形資産、および自己創設による無形資産は、結果として生じた無形資産が同じものであったとしても、それぞれに異なる会計処理が適用されることとなる。それは、伝統的に会計では、あるものが「同じものである」からといって、同じ会計処理が適用されるわけではなく、その発生形態や保有目的等により異なる会計処理が適用されるからである。そのため、図表1のような発生形態別分類は重要な意味をもつ。

本稿では、図表1に示した無形資産のなかで、最も保守的な会計処理が行われていると考えられる自己創設による無形資産をとりあつかう。

図表1 無形資産の発生形態別分類



出典：山内（2010a, p.208）図表10-6「無形資産の一般的な4分類」を修正

(2) 「自己創設による無形資産」とは、山内（2010a, p.208）図表10-6における「内生による無形資産」のことである。本稿では、「内生」と比較し、より一般的に用いられている「自己創設」という用語を用いている。

2. 無形資産をとりあつかう公表物の歴史の変遷—「1990年代における無形資産に関する公表物の増加」と「2000年代における企業結合に関する公表物の増加」

図表2は、IASC/IASBより公表された無形資産をとりあつかう会計基準や公開草案の歴史の変遷を示したものである。企業結合により取得された無形資産についてはおもに、企業結合に関する会計基準や公開草案でとりあつかわれている。そのため、ここでは無形資産に関する公表物に加えて企業結合に関する公表物も示している。

無形資産に関する公表物と企業結合に関する公表物とを比較してみると、まず無形資産に関する会計基準が公表され、その後、企業結合に関する会計基準が公表されている。E32（1989）において両基準の見直しが行われた後、1990年代にはとくに無形資産に関する公表物が増加しているが、2000年代に入るとそれは収束し、かわりに企業結合に関する公表物が増加していることがわかる。そのことから、本稿でとりあつかう自己創設無形資産についてはとくに、1990年代に大きな変化があったものと考えられる。

3. 「無形資産に関する公表物」においてとりあつかわれている無形資産の歴史の変遷—研究開発費から無形資産全般への拡大

次に、無形資産に関する公表物においてとりあつかわれている無形資産の歴史の変遷について確認しておくことにしたい。その変遷は図表3に示したとおりであるが、そこではとくに、とりあつかわれている無形資産の拡大がみられる（変化がみられるのは、図表3において二重線（=）で区切られている箇所である）。具体的には、E9（1977）からIAS9（1993）までは研究開発費のみがとりあつかわれており、D（1994）とE50（1995）においては研究開発費を除く無形資産全般、その後E60（1997）以降は、研究開発費をも含めた無形資産全般がとりあつかわれるようになっている。

図表2 無形資産をとりあつかう公表物（国際財務報告基準）の歴史的変遷

設定主体	公表年	無形資産に関する公表物	企業結合に関する公表物
IASC	1977年	公開草案第9号「研究開発費の会計」(E9 (1977))	
	1978年	IAS第9号「研究開発活動の会計」(IAS9 (1978))	
	1981年		公開草案第22号「企業結合の会計」(E22 (1981))
	1983年		IAS第22号「企業結合の会計」(IAS22 (1983))
	1989年	公開草案第32号「財務諸表の比較可能性（国際会計基準第2号，第5号，第8号，第9号，第11号，第16号，第17号，第18号，第19号，第21号，第22号，第23号および第25号の改訂案）」(E32 (1989))	
IASC	1991年	公開草案第37号「研究開発活動」(E37 (1991))	
	1992年		公開草案第45号「企業結合」(E45 (1992))
	1993年	IAS第9号(改訂版)「研究開発費」(IAS9 (1993))	IAS第22号(改訂版)「企業結合」(IAS22 (1993))
	1994年	草案「無形資産」(D (1994))	
	1995年	公開草案第50号「無形資産」(E50 (1995))	
	1997年	公開草案第60号「無形資産」(E60 (1997))	公開草案第61号「企業結合」(E61 (1997))
	1998年	IAS第38号「無形資産」(IAS38 (1998))	IAS第22号(改訂版)「企業結合」(IAS22 (1998))
IASB	2002年	公開草案「無形資産」(IAS38E (2002))	IFRS公開草案第3号「企業結合」(IFRS3E (2002))
	2004年	IAS第38号(改訂版)「無形資産」(IAS38 (2004))	IFRS第3号「企業結合」(IFRS3 (2004))
	2005年		IFRS第3号を改訂するための公開草案「企業結合」(IFRS3(R)E (2005))
	2008年		IFRS第3号(改訂版)(IFRS3(R) (2008))

- IASC (International Accounting Standards Committee : 国際会計基準委員会)
- IASB (International Accounting Standards Board : 国際会計基準審議会)

図表3 「無形資産に関する公表物」においてとりあつかわれている無形資産の歴史の変遷

公表物	無形資産等		除外されることが明示されているもの
	研究開発費	研究開発費以外	
E9 (1977)	○ (par.1)	基準ナシ	<ul style="list-style-type: none"> 一定の契約のもとに他人のために実施される研究および開発活動 採掘産業における石油、ガスおよび鉱山埋蔵物の探査 (その性質において他の業種の企業における研究および開発活動に相当する研究および開発活動については適用の対象となる (ex)生産方式および技術の開発または改良) (par.2 and note1)
IAS9 (1978)	○ (par.1)	基準ナシ	<ul style="list-style-type: none"> 一定の契約のもとに他人のために実施される研究および開発活動 石油、ガスおよび鉱山埋蔵物の探査 準備操業段階にある企業の研究および開発活動 (par.2)
E32 (1989)	範囲に関する変更の提案ナシ		
E37 (1991)	○ (par.1)	基準ナシ	<ul style="list-style-type: none"> 一定の契約のもとに他人のために実施される研究および開発活動のうち、実質的にリスクと便益が他に移転する場合 採掘産業における石油、ガスおよび鉱山埋蔵物の探査 (その性質において他の業種の企業における研究および開発活動に相当する研究および開発活動については適用の対象となる) 準備操業段階にある企業の研究および開発活動 (pars.2-4)
IAS9 (1993)	○ (par.1)	基準ナシ	<ul style="list-style-type: none"> 一定の契約のもとに他人のために実施される研究および開発活動のうち、実質的にリスクと便益が他に移転する場合 採掘産業における石油、ガスおよび鉱山埋蔵物の探査にかかる支出 (採掘産業におけるその他の研究開発活動にかかる費用については適用の対象となる) (pars.3-5)
D (1994)	除外 (par.10)	○	<ul style="list-style-type: none"> リース／政府補助金／金融商品 採掘産業における石油、ガスおよび鉱山埋蔵物の探査と開発にかかる支出 (採掘産業における他の無形資産については適用の対象となる (ex)ソフトウェア) (pars.10 and 13)
E50 (1995)	除外	○	<ul style="list-style-type: none"> リース／金融資産／企業結合により生じた暖簾 繰延費用 (deferred cost) と前払費用 (prepaid expense) 鉱業権ならびに鉱物、石油、天然ガス、およびそれらに類似する天然資源の探査と採掘 (これらの活動の開発または維持のために用いられる無形資産ではあるが、これらの活動や資産から分離することができる無形資産については適用の対象となる)

	(par.2)		(par.2)
E60 (1997)	○	○	<ul style="list-style-type: none"> 繰延税金資産／リース／企業結合により生じる暖簾／金融資産／従業員給付から生じる資産 鉱業権ならびに鉱物、石油、天然ガス、およびそれらに類似する天然資源の探査、または開発と採掘にかかる支出 (これらの活動の開発または維持のために用いられる無形資産については適用の対象となる)
IAS38 (1998)	○	○	<ul style="list-style-type: none"> 他の IAS の範囲に含まれる無形資産 ((ex) 金融資産／事業の通常の過程で販売するために所有する無形資産／繰延税金資産／リース／従業員給付から生じる資産／企業結合により生じる暖簾) 鉱業権ならびに鉱物、石油、天然ガス、およびそれらに類似する天然資源の探査、または開発と採掘にかかる支出 保険契約者との契約から保険会社に生じる無形資産 (採掘産業や保険会社が使用するその他の無形資産 ((ex) ソフトウェア) および採掘産業や保険会社に生じるその他の支出 ((ex) 開業準備費) は、適用の対象となる)
IAS38E (2002)	範囲に関する変更の提案ナシ		
IAS38 (2004)	○	○	<ul style="list-style-type: none"> 他の IAS/IFRS の範囲に含まれる無形資産 ((ex) 金融資産／事業の通常の過程で販売するために所有する無形資産／繰延税金資産／リース／従業員給付から生じる資産／企業結合により生じる暖簾／繰延新契約費／売買目的保有に分類される (または売買目的保有に分類された処分グループに含まれる) 非流動の無形資産) 鉱業権ならびに鉱物、石油、天然ガス、およびそれらに類似する天然資源の探査、または開発と採掘にかかる支出 (採掘産業や保険会社が使用するその他の無形資産 ((ex) ソフトウェア) および採掘産業や保険会社に生じるその他の支出 ((ex) 開業準備費) は、適用の対象となる)
		(par.2)	(par.2, 3 and 7)

図表3をみると、D (1994) の段階になり、研究開発費のみに限定されないより広い意味での無形資産全般に関する会計基準の開発が行われるようになり、とりあつかわれる無形資産の範囲が拡大したということがわかる。IASCが無形資産に関する国際会計基準を策定するプロジェクトを発足させたのは1989年であるが (IAS38 (1998), BC4), 「当該プロジェクトが優先事項となったのは、IASCが1993年にIAS第9号「研究開発費」およびIAS第22号「企業結合」を含む10件の国際会計基準の改訂をもたらした財務諸表の比較可能性

および改善に関するプロジェクトを完了させた後」であったという（IAS38（1998）, BC4）。その後、D（1994）をはじめとする多くの公開草案が公表され、無形資産を巡り活発な議論が行われることとなったのである。

以下で、「国際会計基準委員会（IASC）理事会報告」においてみられる、研究開発費に限定されないより広い意味での無形資産全般に関する会計基準の開発に係る議論を示しておくことにしたい。なお、過去から現在に至るまでのIASCとIASBの「理事会報告」と「会議報告」（JICPA NEWS, JICPA ジャーナル、および会計・監査ジャーナルに掲載されているもの）を確認したところ、IASC時代には自己創設無形資産に係る議論が多くみられたが、IASB時代に入るとそれがほとんどみられなくなり、その議論は企業結合により取得された無形資産に係る議論へと移ったことがわかる。そのため、本稿でとりあげる「理事会報告」は、IASC時代のものに限られる。

①研究開発費に限定されない無形資産全般に関する基準の必要性に係る議論

■「国際会計基準委員会（IASC）理事会報告」1990年

「無形固定資産の会計

本理事会及びコンサルタティブグループでは、標題の起草委員会（イギリス—議長国、イタリー、ニュージーランドで構成）が作成したStatement of Principle（以下、「原則書」という）を審議した。本テーマは、工業所有権、ソフトウェア、フランチャイズ、ブランド等の無形固定資産を広く取り扱うのであるが、何といてもイギリス等欧州で問題となっているブランドの会計を強く意識している。新しい会計問題であるため文献も少なく、そのため調査不足であり、正当な手続を踏んでいないとの批判も一部からあった。しかし、それだけにIASが世界に先がけて新しい基準を作成する必要があるとの意見が多数であった。」徳永（1990, pp.81-82）

②研究開発費に関する基準と（研究開発費を除外した）無形資産全般に関する基準との整合性に係る議論

■「国際会計基準委員会（IASC）理事会報告—バルセロナ会議報告—」1996年「無形資産

(1)95年6月に公表された公開草案（以下 E50）に寄せられたコメントに基づき、無形資産に関する問題が検討されてきた結果、今回の理事会には、E50「無形資産」、IAS 第9号「研究開発費」、IAS 第22号「企業結合」の3つを同時に見直す再公開草案（E60—筆者）のドラフトが示された。……

(2)3つのIASの見直しが同時に行われる背景は次のとおりである。E50に寄せられたコメントの多くは、無形資産の償却期間等に関する取扱いは有形固定資産の取扱いと首尾一貫させることを求めており、このため、最長償却期としての20年を削除し経済的耐用年数にわたっての償却を可能とする改訂が必要となっていた（E50再公開の理由）。一方、無形資産と類似した性質を持つ「のれん」の償却と回収可能性のテストは無形資産を同一であるべきとの指摘を受け、両者を統一するため、この点に限ってIAS 第22号の見直しが決定された。さらに、ある局面では、研究開発費に関するIAS 第9号と無形資産に関する基準のどちらが適用されるべきかがはっきりしない場合があるとのコメントを受け、この点をはっきりさせるとともに、E50とIAS 第9号の取扱いの統一を図るため、併せて見直しを行うことが決定された。このような事情から3つのIASの見直しを同時に行うことが決定された。」
西川・山田（1996, pp.42-43）

③（研究開発費を含めた）無形資産全般に関する基準開発に係る議論

■「国際会計基準委員会（IASC）理事会報告—ロンドン会議—」1997年「無形資産

無形資産については、95年6月にE50が公表されたが、認識要件や償却に関し、無形資産に類似するのれん（IAS22号「企業結合」に規定）や研究開発費（IAS9号）との整合性をとるため、改めて再公開の上、基準化に向かうものである。

今回の公開草案原案（E60—筆者）においては、基準の対象範囲から、研究開発

費を除いていたのを含めることに改めた。研究開発費のうち、資産化の対象となる開発費については無形資産（自己創設無形資産）の一形態として位置付け、無形資産の基準の中に包摂する。このため、現在のIAS 9号は、本基準公表後、廃棄される予定となった。……」西川・山田（1997a, p.83）

■「国際会計基準委員会（IASC）理事会報告—北京会議—」1997年⁽³⁾

「無形資産と企業結合

無形資産については、95年6月に公開草案（E50）が公表されたが、その後のコメント等の反応を受け、E50からの基準化は断念し、再公開草案（E60—筆者）の作成に向けた努力が続けられてきた。再公開が必要と考えられた理由としては、2つの大きな要因があった。

1つは、すでにある研究開発費（IAS第9号）の基準において、一定要件を満たすと資産化が強制される開発費と、この基準の無形資産の扱いを整合させる（特に自己創設無形資産について）必要があったこと。解決方法としてIAS第9号を廃止し、本基準に取り込むことで作業が進められた。……」西川・山田（1997b, pp.89-90）

以上の議論を涉猟すると、まず、研究開発費に限定されない無形資産全般に関する基準の必要性に係る議論が生じ、次に、研究開発費に関する基準と（研究開発費を除外した）無形資産全般に関する基準との整合性に係る議論が行われ、それが（研究開発費をも含めた）無形資産全般に関する基準開発に係る議論となり、最後に、（研究開発費を含める形での）無形資産に関する再公開草案であるE60（1997）の公表に至ったその過程をみることができる。

4. 研究開発および無形資産に係る定義の歴史の変遷

ここで、図表3で示した公表物における「研究開発」と「無形資産」の具体的定義の歴史の変遷を、図表4において確認しておくことにしたい。研究と開

(3) 本稿において、同じ年度の「国際会計基準委員会（IASC）理事会報告」については、時系列順に記載している。

発の定義の変遷をそれぞれ辿ってみると、過去から現在に至るまで大きな変化はみられない。一方、無形資産の定義については、「物的実体のない識別可能 (identifiable) な非貨幣性資産」という要件が、D (1994) から IAS38 (2004) に至るまでのいずれの公表物においても示されている一方で、他の要件については、いくつかの変化がみられる。

まず、「保有 (held) されている」「支配 (controlled) されている」という要件については、D (1994) では「保有 (held)」であったのが、E50 (1995) では「支配 (controlled)」となり、E60 (1997) では「保有 (held)」と「支配 (controlled)」の両方が示され、IAS38 (1998) では「保有 (held)」のみとなり、IAS38E (2002) と IAS38 (2004) ではいずれの要件もなくなっている。次に、「将来の経済的便益 (future economic benefits) が企業に流入することが期待されている」という要件については、E60 (1997) のみで示されている。

最終的に現行基準である IAS38 (2004) では、「「保有 (held)」「支配 (controlled)」「将来の経済的便益 (future economic benefits) が企業に流入することが期待されている」のいずれも、その要件としてみられないが、これらの要件は、実際には無形資産の定義以外の箇所でもとらえられているため、大きな変化とは考えられない。

最後に、D (1994) と E50 (1995) で示されていた「一事業年度を越えて使用される予定のもの」という要件は、E60 (1997) 以降は示されなくなっている。これは、かつては「固定」資産のみであると限定されていた無形資産が、現在ではそうではなくなったということを意味している。時代の変化とともに、「固定」のみならず「流動」に含まれる無形資産も想定されるようになったのであろう。

図表4 研究開発および無形資産に係る定義の歴史的変遷

公表物	研究 (研究フェーズ)	開発 (開発フェーズ)	無形資産
E9 (1977) (par.3)	新しい科学的または技術的知識 および理解を得ることを期待し て (hope) 実施される, しか しその成功について必ずしも明 確な敬候のない, 独創的で計画 的な調査をいう。	商業的生産の開発にさきだつて, 研究 成果またはその他の知識を, 新しいま たは大幅に改良された材料, 装置, 製 品, 工程, システムまたはサービス の生産計画または設計へ具 (translation) ことをいう。	—
IAS9 (1978) (par.3)	新しい科学的または技術的知識 および理解を得ることを期待し て (hope) 実施される, 独創 的で計画的な調査をいう。	—	—
E32 (1989) *変更の提案 ナシ	—	—	—
E37 (1991) (par.5)	新しい科学的または技術的知識 および理解を得ることを見込 んで (prospect) 実施される, 独 創的で計画的な調査をいう。	商業的生産の開始や使用開始にさき だつて, 研究成果またはその他の知識 を, 新しいまたは大幅に改良された材 料, 装置, 製品, 工程, システムまた はサービスの生産計画または設計へ具 体化する (translation) ことをいう。	—
IAS9 (1993) (par.6)	—	商業的生産の開始や使用開始にさき だつて, 研究成果またはその他の知識 を, 新しいまたは大幅に改良された材 料, 装置, 製品, 工程, システムまた はサービスの生産計画または設計へ適 用する (application) ことをいう。	—
D (1994) (par.16)	—	—	物的実体のない, 識別可能 (identifiable) な非貨幣性資産であり, (a) 商品の生産もしくはサービスの提供目 的で使用するために, 他人に貸与するた めに, または管理目的のために, ある企 業によって保有 (held) されており, かつ

E50 (1995) (par.11)	—	—	—	<p>(b) 一事業年度を越えて使用される予定のものという。</p> <p>物的実体的ない、識別可能 (identifiable) な非貨幣性資産であり、</p> <p>(a) 商品の生産もしくはサービスの提供目的で使用するために、他人に貸与するために、または管理目的のために、ある企業によって支配 (controlled) されており、かつ</p> <p>(b) 一事業年度を越えて使用される予定のものという。</p>
E60 (1997) (pars.8 and 39)	—	<p>* IAS9 (1993) から変更なし 新しい科学的または技術的知識おおよび理解を得ることを見込んで (prospect) 実施される、独創的で計画的な調査をいう。</p> <p>* IAS38 (1998)、IAS38E (2002) およびIAS38 (2004) において、研究フェーズは、研究よりも広範な意味をもつものとしてされている。</p>	<p>YーHに総置</p> <p>* IAS9 (1993) から変更なし 商業的生産の開始や使用開始にさきだつて、研究成果またはその他の知識を、新しいまたは大幅に改良された材料、装置、製品、工程、システムまたはサービスの生産計画または設計へ適用する (application) ことをいう。</p> <p>* IAS38 (1998)、IAS38E (2002) およびIAS38 (2004) において、開発フェーズは、開発よりも広範な意味をもつものとしてされている。</p>	<p>商品の生産もしくはサービスの提供目的で使用するために、他に貸与するために、または管理目的のために保有 (held) する物的実体的ない非貨幣性資産であり、</p> <p>(a) 識別可能 (identifiable) であり</p> <p>(b) 過去の事象の結果として企業により支配 (controlled) されており、かつ</p> <p>(c) 将来の経済的便益 (future economic benefits) が企業に流入することが期待されているものという。</p>
IAS38 (1998) (pars.7 and 40)	総置	—	—	<p>物的実体的ない、識別可能 (identifiable) な非貨幣性資産で、商品の生産もしくはサービスの提供目的で使用するために、他に貸与するために、または管理目的のために保有 (held) するものという。</p>
IAS38E (2002) (pars.7 and 44)	総置	—	—	—
IAS38 (2004) (pars.8 and 52)	—	—	—	<p>物的実体的ない、識別可能 (identifiable) な非貨幣性資産をいう。</p>

Ⅲ 自己創設無形資産に係る認識基準の歴史の変遷と そこにみられる変化

本章では、自己創設無形資産に係る認識基準の歴史の変遷を涉猟し、そこにみられる変化とそれを巡る議論を確認していくことにしたい。自己創設無形資産に係る認識基準の歴史の変遷については、図表5において整理している。

そこにみられる大きな変化としては、一定の基準を満たした開発費の資産化（繰延べ）が容認規定から強制規定へと変わったこと、および、それが収益と費用の対応を論拠とした費用の繰延べから経済的便益の発生の可能性の高さを論拠とした資産化へと変わったことがあげられる。さらに、第2章において確認したように、無形資産に関する公表物においてとりあつかわれている無形資産の範囲が拡大したことにより、研究開発費のみに限定されないより広い意味での無形資産に係る認識基準が示されるようになったということもあげられる。

ここではとくに、一定の基準を満たした開発費の資産化（繰延べ）が容認規定から強制規定へと変化したこと、および、収益と費用の対応を論拠とした費用の繰延べが経済的便益の発生の可能性の高さを論拠とした資産化へと変化したことについて、それらを巡る議論等を辿っていくことにしたい。

1. 一定の基準を満たした開発費の資産化（繰延べ）—容認規定から強制規定へ

一定の基準を満たした開発費の資産化（繰延べ）は、E32（1989）までは容認規定となっているが、その後、E37（1991）において強制規定とする提案がなされ、IAS9（1993）においてそれが確定している。以下では、その確定に至るまでの議論を、「国際会計基準委員会（IASC）理事会報告」を手がかりとしてみておくことにしたい。

① E37 (1991) を巡る議論から IAS9 (1993) における強制規定の確定へ

■ 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告—ロンドン会議—」 1991年

「3. 研究及び開発活動の会計

IASC では、IAS 改善起草委員会 (カナダ = 議長国, 日本, オランダ, ヨルダン, イギリス, IOSCO で構成) が、E32趣旨書にそって現行の IAS の改善作業を行っている。同起草委員会では、その最初として E32の提案と異なる結論を得た IAS2, 9 及び23の3つについて、その改訂版を公開草案として公表すべく作業を行ってきたが、本理事会ではそのうちの IAS9 「研究及び開発活動の会計」の改訂版を審議した。

現行の IAS9 と大きく異なることは、E32趣旨書に従い、資産化の条件を満たした開発費について資産計上を強制することとしたことである。その他、現行の IAS9 と比較して、次のような改訂がなされている。

- (1) 適用範囲に関して、本基準書が採掘業、あるいは実質的に危険と便益を他に転しない受託開発活動にも適用することを明らかにしたこと。開発段階の企業 (development stage enterprise) は、従来通り本基準書の適用範囲から除外したが、開発段階の企業の定義を設けたこと。
- (2) 「研究」 (research) 及び「開発」 (development) のそれぞれの活動の例示を含めたこと。
- (3) 開発費の資産化の条件を IASC のフレームワークに照らして書き改めたこと。
- (4) 開発費の資産化の金額は将来の収益でもって回収される額を上限とするのであるが、将来収益の見積額は原則として現時点における価格を基礎とすべき旨定めたこと。
- (5) 資産計上した開発費の償却期間に関して、より明確な定めを置き、通常は5年を超えないと定めたこと。
- (6) 開示規定を書き改めたこと。(一下線筆者)」徳永 (1991, p.75)

■ 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会と会計サミットの報告—ミラノ・ブラッセル—」 1991年

「棚卸資産 (2号), 研究開発費 (9号) 及び借入費用 (利息23号) の会計

前述の如く、これら3項目については再公開草案として8月1日を目標に再公開、

一般から再度意見を募ることを理事会は承認した。

上記3基準については代替的な会計処理方法を認めようとするE32号に対し、会計基準は一本に絞るべきであるとする意見が強く、そのためひとつの会計基準しか認めないとする意見に理事会はその考えを変えた。その新しい理事会の意見に従って、改善起草委員会は作業を急ぎ、去る2月と今回の理事会で再公開草案が承認されたものである。

わが国は当初からこれら3項目について首尾一貫して会計基準を一本化することに関する理由をあげて反対してきた。今回も理事会において各再公開草案に反対したが、賛成多数で可決されてしまった。

わが国（日本一筆者）が反対意見を表明した主な事項は次のとおりである。

- ・ 棚卸資産会計

後入先出法を認めないとする。低価法を強制すること。

- ・ 研究開発費と借入費用

一定の条件を満たせば必ず資産計上しなければならないとする。（一下線筆者）白鳥（1991, p.83）

■ 「国際会計基準委員会理事会報告—シカゴ会議—」1992年

「比較可能性プロジェクト

1992年6月のアンマンで開催された理事会で、E37「研究及び開発活動の会計」、E38「棚卸資産」及びE39「借入費用の資産化」の正式決議を今回の理事会で行うことが決定していた。これらは、いずれもE32「財務諸表の比較可能性」の提案とは異なる理事会の決定に基づく提案を趣旨書(Statement of Intent)に含めていたものであるが、その異なる提案に対して公開草案により意見を求めていたものである。

これらの個別承認決議に先立ち、採決方法についての決議が次の2段階で行われた。

- (1) E37, E38, E39に反映された趣旨書の提案事項をそのまま認めるか（趣旨書の提案事項とは、E37については資産計上基準を満たす開発費の資産化の強制、E38については後入先出法の除去、E39については適格資産の借入費用の資産化の強制である）。これについては、議決権の4分の3以上にあたる11ヶ国の賛成があれば、趣旨書の提案事項全てをパッケージとして扱う。

(2) もし、(1)で11カ国以上の賛成が得られない場合は、E37、E38、E39に反映された趣旨書の提案事項をE32のもとの提案の状態に戻すかどうか（E32のもとの提案とは、E37については開発費の資産化の選択適用を認め、E38については後入先出法も認められる代替処理として認め、E39については借入費用の資産化の選択適用を認めるというものである）。

日本は、1回目の投票で4カ国以上の反対票を確保するためにロビー活動を精力的に行い、ドイツ、イタリアとは数回におよぶ個別接触に加え、三者合同会議の機会を2度持った。その結果、本件については共同歩調をとることを確認できた。また、賛否について確固とした態度が必ずしも決まっていなかった韓国の説得にも成功した。財務アナリスト協会国際調整委員会が2回目の投票で賛成にまわったため、韓国の反対は貴重な1票であった。

採決は、上記(1)及び(2)のいずれについても2回投票を行ったが、11カ国以上の賛成が得られず、結論は2日目に持ち越された。各理事国とも個別に国内事情を抱えており、日本もE32のもとの提案の状態に戻すようにドイツ、イタリア、韓国とともに主張した。しかし、E32のもとの提案の状態に戻すという提案には、会計概念上の理由により、アメリカ、南アフリカ、オーストラリア、ヨルダン、オランダ、イギリスが反対し、最後まで11カ国の賛成は得られなかった。厳しい議論を通じながらも、反面どこかで妥協したいという雰囲気も各理事国の間に強く、妥協案を模索する議論が長く続いた後、結局オーストラリアが提案した、「棚卸資産」と「借入費用の資産化」はE32の提案の状態に戻すが、「研究及び開発活動の会計」は趣旨書の提案通り資産計上基準を満たす適格な開発費の資産化を強制するという妥協案が、イギリスを除く13カ国の賛成を得て決議された。日本は、共同歩調をとったドイツ、イタリア、韓国がオーストラリア提案に妥協する動きを見せ、オーストラリア提案が11カ国以上の賛成を得ることが判明したため、日本もドイツ、イタリア、韓国とともに止むをえず賛成票を投じた。（一下線筆者）」小野（1992, pp.82-83）

② D（1994）以降の議論から IAS38（1998）に至るまで

以上のような議論のなかで IAS9（1993）における強制規定が確定したわけであるが、それによって、開発費の資産化（繰延べ）に係る議論が収束したわ

けではなかった。その後も繰り返し、容認と強制に係る議論が行われ、新基準であるIAS38（1998）の公表に至ることとなるのである。以下では、「国際会計基準委員会（IASC）理事会報告」にみられる、IAS9（1993）公表後も繰り返し行われた議論を示している。

■ 「国際会計基準委員会（IASC）理事会報告—バルセロナ会議報告—」1996年
「(3)E50に係る修正

今回再公開案（E60—筆者）についてパラグラフごとの検討が行われたが、そのなかで問題となったのは、自己創設無形資産（internally generated intangible asset）の資産化の是非、繰延勘定（deferred costs）に関する記述の削除及び無形資産の償却を行わないことを認めるかどうか等であった。

①自己創設無形資産の資産化については、著作権（copyrights）や特許権（licenses）では社内の原価管理制度によってかなり信頼のある費用配分が可能かもしれないが、特定ブランドを創り出すための費用の場合では資産化できるほど信頼性をもって把握できない可能性が高い。このようなことから、活発な流通市場の存在しない自己創設無形資産の資産化に反対する意見が出され、97年1月に再度検討することとされた。また、この取扱いは、開発費についても同様に適用される予定である。

②E50では、全面的生産開始前の工場始動費用、法人の設立に関連して支出された創立費等が「繰延勘定」として例示され（第8項）、これらの会計処理についてはE50では取り扱わないとのスタンスであったが（第41項）、今回E50から「繰延勘定」という用語を削除するに当たり、これら（上記工場始動費用や創立費）については、原則として発生時の費用とし、それ以後の期において資産化してはならないとする取扱いに変更された⁽⁴⁾。……

(5) IAS 第9号の修正

IAS 第9号で取り扱う研究開発費はE50の無形資産の一部に含まれると考えられるが、研究開発費に特有の規定を多く含んでいるので、IAS 第9号をE50に統一することはせず、実質的に両者の会計処理の統一化を図ることとされていた。なお、現行基準では、ある一定の要件を満たした開発費は資産計上しなければな

らないとされているが、これを変更し資産計上を企業が選択できるようにする提案が承認された。変更内容については97年1月の理事会までに起草委員会で検討を行うこととされた。(一脚注・下線筆者) 西川・山田 (1996, pp.42-43)

■ 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告—ロンドン会議—」1997年

「……公開草案原案 (E60—筆者) では、自己創設無形資産 (開発費を含む) の資産認識については、E50やIAS 9号の規程を変更し、標準処理を資産認識、認められる代替処理を費用処理としていたが、両処理を自由選択とすることに異論が多く、結局認められる代替処理は改めて排除されることとなった。しかし、議論が進む中で、自己創設無形資産を単純に資産認識させることには、疑問が寄せられ、資産認識のハードルを高められるか、起草委員会に再度具体案を検討するよう依頼することとなった。起草委員会の提案が、開発費を費用処理できる幅を広げ、比較可能性プロジェクトにおいて日本が主張してきた方向 (費用処理容認) と比較して適用上は障害がなくなる内容となることが期待される。(一下線筆者) 西川・山田 (1997a, p.83)

■ 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告 (ロンドン会議)」1998年

「無形資産及びそれに関連する企業結合 (IAS 第22号) に係る会計基準を新設・修正するための公開草案 E60及び E61は、97年8月に公開され、11月15日にコメントが締め切られた。公開草案中にあった現在の E60のまま基準化することを支持するかという質問に対するコメントの結果は、有効回答92のうち、賛成が29、反対が47、どちらとも言えないが16という内容であった。また、E61に対する同様の質問に対

(4) これ以前の「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告」では、無形資産と繰延資産について、以下のような議論がみられる。

■ 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告—アムステルダム会議—」1995年

「無形資産 [Intangible Assets]

3月の理事会において、各国の会計基準設定主体から聴取した意見を踏まえて、公開草案として承認するための審議が行われた。まず、無形資産の中に繰延資産が含まれるか否かが議論された。今まで、この問題は本格的に議論されていなかったためかなり時間を費やしたが、とりあえず繰延資産の定義はせず、開発費とか創立費等の例示を示して、繰延資産を無形資産の範囲から除くことで落ち着いた。繰延資産については、他のIASでも取り扱っていないが、本公開草案では将来の期間に繰延べることができるとするのみで、具体的な会計処理基準は各国の基準に委ねることとなった。」小野 (1995, p.80)

する結果は、賛成が36, 反対が35, どちらとも言えないが21という内容であった。

それ以外の個別の質問事項では公開草案を支持するコメントが多かったものの、全体としてE60のまま基準化することには、結果として過半数が反対するという事態となった。E50として最初の公開草案が95年に公開されてから、紆余曲折を経てE60が公開されたが、この案も過半数の支持を得られなかったことは、改めてこの問題の根深さを示している。

IASC事務局の分析によると、多くの懸念が表明された分野は、無形資産に対する償却の強制及び一定の要件を満たした自己創設無形資産の認識（資産計上）の強制の2点であった。 次回の理事会で最終的に基準を承認するためには、これらの問題に対して、改めて理事会の意思を確認する必要があるとされ、長時間の議論の結果、次の点が確認された。

- ①自己創設無形資産を含む無形資産は原則として最良の耐用年数にわたって償却するが、そのような期間は20年を超えないという反証可能な仮定（rebuttable presumption）をおくというE60の提案が改めて支持された（賛成13反対2棄権1）。
- ②のれんの償却は、無形資産と同様の取扱いとすること（E61での提案）が改めて確認された（賛成14反対1棄権1）。
- ③一定の要件を満たした自己創設無形資産の認識（資産計上）を強制するというE60の提案は、これを堅持することとされた（賛成11反対4棄権1）。（一下線筆者）西川・山田（1998a, p.101）

■「国際会計基準委員会（IASC）理事会報告（ナイアガラ会議）」1998年 「無形資産

本基準は、賛成12反対3棄権1でIAS第38号として承認された。本基準は、1999年7月1日以降開始する事業年度の財務諸表からの適用が予定され、早期に適用することが奨励されている。

本基準の発効により、旧来の「研究開発費」（IAS第9号）は廃棄されることとなるが、IAS第9号の内容は大筋変わらないまま本基準のなかに引き継がれている。

今回の理事会の議論でE60に加えられた主たる変更点は以下のとおりである。

(1) 研究開発費の扱い

IAS第9号に示される研究開発費の定義と認識基準を、本基準に再度含めること

とした。製品の研究段階の支出である研究費は、一時の費用とするが、製品の開発段階の支出である開発費は、認識基準を満たすかぎり、資産計上（自己創設無形資産）しなければならない。研究段階と開発段階が区別できないプロジェクトでは、すべての支出は研究費として扱われる。……

(4) 特定無形項目の開示義務の取止め

E60で要求していた特定無形項目（ソフトウェア、広告宣伝費、開業準備費等）の費用処理額の開示要求が取止めとなった。（一下線筆者）」西川・山田（1998b, pp.79-80）

以上のように、IAS9（1993）公表後においても開発費の資産化（繰延べ）に係る議論は繰り返し行われたが、その強制規定は変更されることなく、新基準IAS38（1998）の公表に至ることとなる。なお、IAS38（1998）公表後、その議論は企業結合により取得された無形資産に係る議論へと移行し、無形資産のみに係る議論は一旦収束したようではある。

2. 「収益と費用の対応を論拠とした開発費の繰延べ」から「経済的便益の発生の可能性を論拠とした開発費の資産化」へ

以上、自己創設無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化として、一定の基準を満たした開発費の資産化（繰延べ）が容認規定から強制規定へと変化したということ、およびそれを巡る議論を確認した。次に、それが収益と費用の対応を論拠とした費用の繰延べから経済的便益の発生の可能性の高さを論拠とした資産化へと変わったということについて、確認することとしたい。当該変化に係る議論はそれほど多くはないが、無形資産に関する公表物を渉猟してみると、その変化をみる事ができる。

①収益と費用の対応を論拠とした開発費の繰延べ

以下は、E9（1977）とIAS9（1978）における規定等であるが、これらのみ

ると、一定の基準を満たす開発費について「将来の期間に繰延べる (deferred)」とされている。また、研究費と開発費の期間配分について、「将来の効用との関係により決められる」ことが説明されている。このことから、伝統的な会計の基礎概念である収益と費用の対応を論拠として、開発費が繰り延べられているということがわかる。

■ E9 (1977) ・ IAS9 (1978)

「開発費は、以下の基準のすべてを満たす場合には、将来の期間に繰延べる (deferred) ことができる。」(E9 (1977), par.18; IAS9 (1978), par.17)

「研究および開発活動に要した費用をどの会計期間に配分するかは、このような活動からもたらされると期待される将来の効用との関係により決められる。多くの場合、当期の研究費および開発費と将来の効用との間には直接の関係がほとんどない。なぜならば、このような効用の金額およびそれを楽しむ期間はあまりにも不確実であるからである。したがって、研究費および開発費は、通常それが発生した期間に費用として計上される。(一下線筆者)」(E9 (1977), par.10; IAS9 (1978), par.9)

「しかしながら、製品また生産方法が技術的にも商業的にも実行可能なものであること、また企業が製品を販売し、または生産方法を利用するのに十分な資源を保有していることが明示される場合には、前項で言及した不確実性は大幅に減少する。このような場合には、開発活動の費用を将来の期間に繰延べることが適切であろう。過年度において費用として計上された開発費は、プロジェクトの技術的ならびに商業的な実行可能性が不確実で将来の効用との関係を明瞭に見出すことができなかつたときに発生したものであり、またしたがってそれぞれの期間に対する適切な費用であったのであるから、過去にさかのぼって資産計上されることはない。(一下線筆者)」(E9 (1977), par.11; IAS9 (1978), par.10)

② 経済的便益の発生の可能性を論拠とした開発費の資産化

以上のような収益と費用の対応に係る記述はその後変化し、経済的便益の発生の可能性を論拠とした開発費の資産化へと除々に変化していく。以下では、

その変化の過程が確認できる E32 (1989), E37 (1991), および IAS9 (1993) における規定等を示している。

■ E32 (1989)

「開発費は、以下の基準のすべてを満たす場合には、将来の期間に繰延べる (deferred) ことができる。」(E32 (1989), pars.42 and 47)

「IAS9の認識基準に類似する一定の認識基準を満足させる場合には、開発費を資産として認識することを要求している国もある。また、「フレームワーク (案)」においても、開発費が企業に流入する将来の経済的便益を発生させる可能性が大きく、かつ、当該費用が信頼性をもって測定することができるときには、開発費を資産として認識することを支持している。(一下線筆者)」(E32 (1989), par.45)

「開発費は、その発生した期間の費用として認識しなければならないことを提案する。その理由としては、この処理が最も広く受けいられている実務であること、また、開発費が資産の認識基準を満たすかどうかの決定には困難さと主観性が伴うからである。また、資産化の処理が、「フレームワーク (案)」によって支持されているため、認められる代替的処理として、IAS9の第17項にある条件が満たされるときに、資産として認識することも認めることを提案する。(一下線筆者)」(E32 (1989), par.46)

■ E37 (1991)

「開発費は、(a) 製品または生産方法が明確に定義されており、その製品または生産方法に負担させることのできる費用が個別に (separately) 識別でき、かつ、信頼性をもって測定できる場合であって、(b) 以下の基準をすべて満たす場合には資産として認識しなければならない (should be recognised as an asset)。」(E37 (1991), par.16)

「研究および開発活動費用の各会計期間への配分は、その費用とこれらの活動から得られると期待される経済的便益との関係により決定される。これらの活動に着手した結果、その関連費用が将来経済的便益をもたらす可能性が高く、かつ、その費用が信頼性をもって測定可能であれば、この費用は資産として認識するための条件を満たしている。(一下線筆者)」(E37 (1991), par.13)

「研究活動を始めた結果として特定の経済的便益を認識するのは、通常は可能ではない。したがって、研究活動の費用は、すべてその発生した期間の費用として認識される。」(E37 (1991), par.15)

「開発活動において、資産がたとえ容易に判別可能であっても、将来の経済的便益の不確実性が高いため、資産の計上基準を満たさない場合がある。このような場合、開発費は発生した期間の費用として認識される。(一下線筆者)」(E37 (1991), par.19)

■ IAS9 (1993)

「開発費は、以下の基準すべてを満たす場合には資産として認識しなければならない (should be recognised as an asset) (IAS9 (1993), par.17)。」

「研究費および開発費の各期間への配分は、その費用と研究および開発活動から得られると期待される経済的便益との関係により決定される。費用により経済的便益が得られる可能性が大きく、かつ信頼性をもって測定できる場合に、当該費用は資産として認識することができる。…… (一下線筆者)」(IAS9 (1993), par.14)

E32 (1989) では、「将来の期間に繰延べる (deferred)」という規定がみられる一方で、「開発費が企業に流入する将来の経済的便益を発生させる可能性が大きく」「開発費を資産として認識」「資産化」という説明や用語もみられ、「繰延べ」と「資産化」が混在していることがわかる。

さらに E37 (1991) や IAS9 (1993) では、その規定が「資産として認識しなければならない (should be recognised as an asset)」というように「資産の認識」に変化し、また、「研究費と開発費の期間配分」について「その費用とこれらの活動から得られると期待される経済的便益との関係」などと説明されるようになっていく。ただし、それが「研究費と開発費の期間配分」についての説明であることからわかるように、この時点では、収益と費用の対応はなお意識されていたと考えることができる。しかしその後、そのような配分・対応が明確にわかるような記述はみられなくなるのである。

図表5 自己創設無形資産に係る認識基準の変遷

公表物	研究費と開発費	開発費を資産として認識するための基準
E9 (1977)	<p>研究費および開発費の金額は、第18項 (E9 (1977) は第18項、IAS9 (1978) は第17項一筆者) の規定に従って繰延べられる (deferred) 開発費を除き、発生した期間に費用として計上 (be charged) しなければならない (E9 (1977), par.17; IAS9 (1978), par.16)。</p>	<p>開発費は、以下の基準のすべてを満たす場合には、将来の期間に繰延べる (deferred) ことができる (E9 (1977), par.18)。</p> <p>(a) 製品または生産方法が厳密に定義されており、その製品または生産方法に負担させることのできる費用が明確に識別できること。</p> <p>(b) 製品または生産方法の技術的な実行可能性 (technical feasibility) が証明されていること。</p> <p>(c) 企業の経営者が新しい製品または生産方法を生産・販売または利用する意図があることを明らかにしていること。</p> <p>(d) 製品または生産方法の将来の市場性について明確な徴候があるか、あるいは販売されるのではなく内部で使用される場合には企業にとっての有用性が十分に証明されること。</p> <p>(e) 特定のプロジェクトについて繰延べられた開発費とその完成までにさらに必要となると見積もられた開発費との合計額に、これに関連する製造、販売および管理費を加えたものが、プロジェクトから得られる将来の収益により十分に回収されると合理的に期待されること、およびプロジェクトを完成するのに追加的に必要となる現金およびその他の資産を供給するにたる十分な資源が存在すること、または入手できると合理的に期待されること。</p>
IAS9 (1978)		<p>開発費は、以下の基準のすべてを満たす場合には、将来の期間に繰延べる (deferred) ことができる (IAS9 (1978), par.17; E32 (1980), pars.42 and 47)。</p> <p>(a) 製品または生産方法が明確に定義されており、その製品または生産方法に負担させることのできる費用が個別に (separately) 識別できること。</p> <p>(b) 製品または生産方法の技術的な実行可能性 (technical feasibility) が証明されていること。</p> <p>(c) 企業の経営者が製品または生産方法を生産・販売または利用する意図があることを明らかにしていること。</p>
E32 (1989)	<p>優先的処理</p> <p>研究費及び開発費は、発生した期間に費用として計上 (be charged) しなければならない (E32 (1989), par.47)。</p> <p>認められた代替的処理</p> <p>第17項の基準を満たす開発費は、国際</p>	<p>(d) 製品または生産方法の将来の市場性について明確な徴候があるか、あるいは販売されるのではなく内部で使用される場合には企業にとっての有用性が十分に証明されること。</p> <p>(e) プロジェクトを完成し、製品または生産方法を販売するにたる十分な資源が存在すること、または入手できると合理的に期待されること。</p>

	<p>会計基準第5号「財務諸表に開示すべき情報」の第18項Aで規定された情報を開示することを条件として、資産として認識することができる (may be recognised as an asset) (E32 (1989), par.47)。</p>	<p>■第17項の基準にもとづいて開発費を繰延べる場合、その金額は、追加的に必要となる開発費、これに関連する製造費用、および製品を販売するさいに直接発生する販売および管理費を含め、将来得られる収益 (future revenues) により回収されると合理的に期待される金額を上限としなければならない (IAS9 (1978), par.18)。* E32 (1989) において変更の提案はなされてはいない。</p>
公表物	研究費	開発費
E37 (1991)	<p>研究費は、発生した期間の費用として認識 (recognised) すべきであり、その後には資産として認識すべきではない (E37 (1991), par.14; IAS9 (1993), par.15)。</p>	<p>開発費は、(a) 製品または生産方法が明確に定義されており、その製品または生産方法に負担させることのできる費用が個別に (separately) 識別でき、かつ、信頼性をもって測定できる場合であって、(b) 以下の基準をすべて満たす場合には資産として認識しなければならない (should be recognised as an asset) (E37 (1991), par.16)。</p> <p>(i) 製品または生産方法の技術的な実行可能性 (technical feasibility) が合理的に保証されていること。</p> <p>(ii) 企業が製品または生産方法を生産・販売または使用する意図があること</p> <p>(iii) 製品または生産方法の市場の存在、あるいはそれが販売用ではなく内部で使用されるものであるならば、企業にとつての有用性が合理的に保証されること、および</p> <p>(iv) プロジェクトを完成し、製品または生産方法を販売または使用するに足る十分な資源が存在すること、またはそれが入手できると合理的に保証されること。</p> <p>開発費は、第17項の規定における資産の認識基準 (criteria for asset recognition) を満たさない場合、発生した期間の費用として認識 (recognised) すべきであり、その後には資産として認識すべきではない (IAS9 (1993), par.16)。</p> <p>開発費は、以下の基準すべてを満たす場合には資産として認識しなければならない (should be recognised as an asset) (IAS9 (1993), par.17)。</p> <p>(a) 製品または生産方法が明確に定義されており、その製品または生産方法に負担させることのできる費用が個別に (separately) 識別でき、かつ、信頼性をもって測定できること。</p> <p>(b) 製品または生産方法の技術的な実行可能性 (technical feasibility) が証明されること。</p> <p>(c) 企業が製品または生産方法を生産、販売または使用する意図があること。</p> <p>(d) 製品または生産方法の市場の存在、あるいはそれが販売用ではなく内部で使用されるもので</p>
IAS9 (1993)		

		<p>あるならば、企業にとっての有用性が十分に証明されること。 (e) プロジェクトを完成し、製品または生産方法を販売または使用するに足る十分な資源が存在すること、またはそれが入手できると証明されること。 ■ 資産として認識されるプロジェクトの開発費は、追加的に必要となる開発費、これに関連する製造費用、および製品を販売する際に直接発生する販売費および管理費を合計しても、将来得られる経済的便益 (future economic benefit) により回収される可能性の高い金額を超えることがないこと (IAS9 (1998), par.17)。</p>
公表物	無形資産	発生の可能性の高さに関する要件
D (1994)	<p>無形資産は、以下の場合には、資産として認識しなければならない (should be recognised as an asset) (D (1994), par.32; E50 (1995), par.21)。 (a) 当該資産に関連する将来の経済的便益 (future economic benefit) が、企業に流入する可能性が高い (probable) こと。 (b) 信頼性をもって当該資産の原価を測定できること。</p>	<p>D (1994, par.33) 無形資産が22(a)項の規定における認識基準を満たすためには、 (a) その企業に流入すると予測される将来の経済的便益を増加させるのにその無形資産が果たす役割、およびその役割を有効に実行することについてのその無形資産の利用価値が証明され、かつ (b) 企業に流入すると予測される将来の経済的便益を企業が引き出すことを可能にするだけの資源が存在するか、その利用可能性が証明される必要がある。</p>
E50 (1995)		<p>E50 (1995, par.22) 無形資産に関連する将来の経済的便益が当該企業に流入する可能性が大きいといえるのは次の場合に限られる。 (a) その企業に流入すると予測される将来の経済的便益を増加させるのにその無形資産が果たす役割、その役割を有効に実行することについてのその無形資産の利用価値およびこの目的のために当該無形資産を使用するという企業の意思が証明され、かつ (b) 企業に流入すると予測される将来の経済的便益を企業が引き出すことを可能にするだけの資源が存在するか、その利用可能性が証明される時。</p>
公表物	無形資産	発生の可能性の高さに関する要件
	<p>無形項目を無形資産として認識するには、企業は以下の事項を証明することが要求される (E60 (1997), par.17)。 (a) 無形資産の定義に準拠していること、 かつ</p>	<p>当該資産にとくに帰属する将来の経済的便益がその企業に流入する可能性が高いのは、企業が以下の事項を示すことができる場合に限られる (E60 (1997), par.20)。</p>

E60 (1997)	<p>(b) 本基準書で示されている認識基準を満たしていること。無形資産は、以下の場合に限り、資産として認識しなければならない (should be recognised as an asset) (E60 (1997), par.18)。</p> <p>(a) 当該資産にとくに帰属する将来の経済的便益 (future economic benefit) が、企業に流入する可能性が高い (probable) こと。</p> <p>(b) 信頼性をもって当該資産の原価を測定できること。</p>	<p>(a) その無形資産が、企業への将来の経済的便益の純額の流入を増加させることが、どのように予測されているか、</p> <p>(b) その無形資産を使用する企業の能力と意思、かつ</p> <p>(c) 企業が期待される将来の経済的便益を得ることを可能にする適切な技術的、財務的そしてその他の資源の利用可能性。</p> <p>企業は、当該資産の耐用年数にわたり存在する可能性の高い一連の経済状況に関する経営者の最善の見積りを表す合理的で支持しうる仮定を用いて、将来の経済的便益の発生可能性の高さを評価しなければならない。客観的に立証され得る証拠に、より重きが置かれなければならない (E60 (1997), par.21)。</p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th data-bbox="436 1013 481 1348">研究費</th> <th data-bbox="436 188 481 1013">開発費</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="481 1013 700 1348"> <p>プロジェクトの研究フェーズでは、企業はとくに帰属する将来の経済的便益を生む無形資産の存在が確実であると証明することはできない。よって、研究活動の原価は発生した時点で費用として認識 (recognised) される (E60 (1997), par.40)。</p> </td> <td data-bbox="481 188 700 1013"> <p>プロジェクトの開発フェーズでは、企業はある時点で無形資産を識別し、それにとくに帰属する将来の経済的便益を受けることの可能性の高さ (probability) を証明することができる。これは、プロジェクトの開発フェーズは、研究フェーズよりかなり進展している状況にあるからである。そのため、プロジェクトの開発フェーズにおいて、第18、20-21項の基準を満たしたときに、無形資産が認識される。無形資産を認識する前に、客観的に証明できる証拠により、開発プロジェクトの技術的実現可能性 (technical feasibility) および商業的成功の可能性の高さ (probability of its commercial success) を証明することがとくに重要である (E60 (1997), par.41)。</p> </td> </tr> </tbody> </table>	研究費	開発費	<p>プロジェクトの研究フェーズでは、企業はとくに帰属する将来の経済的便益を生む無形資産の存在が確実であると証明することはできない。よって、研究活動の原価は発生した時点で費用として認識 (recognised) される (E60 (1997), par.40)。</p>	<p>プロジェクトの開発フェーズでは、企業はある時点で無形資産を識別し、それにとくに帰属する将来の経済的便益を受けることの可能性の高さ (probability) を証明することができる。これは、プロジェクトの開発フェーズは、研究フェーズよりかなり進展している状況にあるからである。そのため、プロジェクトの開発フェーズにおいて、第18、20-21項の基準を満たしたときに、無形資産が認識される。無形資産を認識する前に、客観的に証明できる証拠により、開発プロジェクトの技術的実現可能性 (technical feasibility) および商業的成功の可能性の高さ (probability of its commercial success) を証明することがとくに重要である (E60 (1997), par.41)。</p>
研究費	開発費						
<p>プロジェクトの研究フェーズでは、企業はとくに帰属する将来の経済的便益を生む無形資産の存在が確実であると証明することはできない。よって、研究活動の原価は発生した時点で費用として認識 (recognised) される (E60 (1997), par.40)。</p>	<p>プロジェクトの開発フェーズでは、企業はある時点で無形資産を識別し、それにとくに帰属する将来の経済的便益を受けることの可能性の高さ (probability) を証明することができる。これは、プロジェクトの開発フェーズは、研究フェーズよりかなり進展している状況にあるからである。そのため、プロジェクトの開発フェーズにおいて、第18、20-21項の基準を満たしたときに、無形資産が認識される。無形資産を認識する前に、客観的に証明できる証拠により、開発プロジェクトの技術的実現可能性 (technical feasibility) および商業的成功の可能性の高さ (probability of its commercial success) を証明することがとくに重要である (E60 (1997), par.41)。</p>						
公表物	<p>無形資産</p> <p>無形資産としてある項目を認識するには、企業は、その項目が以下の事項を満たすことを証明する必要がある (IAS38 (1998), par.18; IAS38E (2002), par.17; IAS38 (2004), par.18)。</p> <p>(a) 無形資産の定義 および</p> <p>(b) 本基準書で示されている認識基準</p> <p>無形資産は、以下の場合に限り、認識しなければならない (should be recognised) (IAS38 (1998), par.19; IAS38E</p>	<p>発生の可能性の高さに関する要件</p> <p>企業は、当該資産の耐用年数にわたり存在するであろう一連の経済状況に関する経営者の最善の見積りを表す合理的で支持しうる仮定を用いて、将来の経済的便益の発生可能性の高さを評価しなければならない (IAS38 (1998), par.20; IAS38E (2002), par.19; IAS38 (2004), par.22)。</p> <p>資産の使用に起因する将来の経済的便益の流入の確実性 (certainty) の程度を評価するため、企業は、資産を当初認識する時点で入手可能な証拠に基づき、外部証拠により重点を置いて判断をする (IAS38 (1998), par.21;</p>					

<p>(2002), par.18; IAS38 (2004), par.21)。 (a) 当該資産に帰属する将来の経済的便益 (future economic benefit) が、企業に流入する可能性が高い (probable) こと。(IAS38 (2004) では、将来の経済的便益ではなく、期待される将来の経済便益となっている。一筆者) (b) 信頼性をもって当該資産の原価を測定できること。</p>	<p>IAS38E (2002), par.20; IAS38 (2004), par.23)。</p>
<p>研究費</p>	<p>開発費</p>
<p>研究 (または内部プロジェクトの研究フェーズ) から生じた無形資産を認識してはならない。研究 (または内部プロジェクトの研究フェーズ) に関する支出は、発生時に費用として認識しなければならぬ (IAS38 (1998), par.42; IAS38E (2002), par.46; IAS38 (2004), par. 54)。</p>	<p>開発 (または内部プロジェクトの開発フェーズ) から生じた無形資産は、企業が以下のすべてを証明することができる場合に限り、認識しなければならない (IAS38 (1998), par.45; IAS38E (2002), par.49; IAS38 (2004), par.57)。 (a) 使用または売却できるように無形資産を完成させることの技術的実現可能性 (technical feasibility)。 (b) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用または売却するという企業の意図。 (c) 無形資産を使用または売却できる能力。 (d) 無形資産が、発生の可能性の高い将来の経済的便益 (probable future economic benefit) を創出するか、企業はとくに、無形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ものであるならば、無形資産の有用性を証明しなければならぬ。(IAS38 (2004) では、「証明できる」となっている。一筆者) (e) 無形資産の開発を完成させ、それを使用または販売するに足る十分な技術上、財務上およびその他の資源が入手できること。 (f) 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能力。</p>

■ 認識に関するその他の規定

- 自己創設暖簾は、資産として認識してはならないと規定されている。
 (D (1994), par.51; E50 (1995), par.36; E60 (1997), par.33; IAS38 (1998), par.36; IAS38E (2002), par.40; IAS38 (2004), par.48)
- 自己創設のブランド、マストヘッド、出版表題、顧客名簿および実質的にこれらに類似する項目は、無形資産として認識してはならない。
 (IAS38 (1998), par.51; IAS38E (2002), par.55; IAS38 (2004), par.63)

IV 自己創設無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化の俯瞰

本章では、自己創設無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化にもとづき、時代区分を行う。さらに、その歴史の変遷をより俯瞰するため、それを企業結合により取得された無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化にもとづく時代区分と比較する。また、(概念)フレームワークの開発とそこにみられる概念の変容による、自己創設無形資産に係る認識基準への影響を確認する。

1. 自己創設無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化にもとづく時代区分

ここまで確認してきた自己創設無形資産に係る認識基準の変遷は、その変化にもとづき、3つの時代に区分することができる。はじめて開発費の資産化(繰延べ)に係る基準が誕生した第1期「萌芽期」(E9(1977)からIAS9(1978)まで)、激しい議論の末、その資産化(繰延べ)規定が容認から強制となり、また、それが収益と費用の対応という観点ではなく経済的便益の発生の可能性の高さという観点から徐々に説明されるようになり、さらに、研究開発費のみに限定されない広い意味での無形資産が対象とされるようになった第2期「激動期」(E32(1989)からIAS38(1998)まで)、そしてその後、現在に至るまでの第3期「収束期」である(この時期にはIAS38E(2002)とIAS38(2004)が公表されている)。第3期は主として2000年代であるが、この時期はとくに企業結合に関する公表物が増加した時代であった。第3期における公表物であるIAS38E(2002)とIAS38(2004)は、その企業結合により取得された無形資産に係る規定の変化に対応する形で公表されたものであり、それ以外に大きな変更はなされていない。

2. 企業結合により取得された無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化にもとづく時代区分との比較

ここで、自己創設無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化にもとづく時代区分を、企業結合により取得された無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化にもとづく時代区分と比較してみることにしたい。

山内（2010b）では、「とくに企業結合により取得した無形資産に係る認識基準に焦点をあててその歴史の変遷を辿ることにより、暖簾から区分され個別に認識される無形資産の拡大を目指してそれらの規定がどのように変化してきたのかを浮き彫りにする」（p.73）ことを目的として、「過去から現在に至るまでの米国会計基準と国際財務報告基準における企業結合と無形資産に係る主要な会計基準やそれらの公開草案を網羅的に渉猟」（p.73）し、図表7のような、企業結合により取得された無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化にもとづく時代区分を示している（ここでとりあげている米国会計基準については図表8を参照）⁽⁵⁾。

ここでは、企業結合により取得した無形資産に係る国際財務報告基準の変遷について、そのような無形資産に係る規定の萌芽期としての第1期、「識別可能性基準」を巡る議論が台頭した第2期、「識別可能性基準」が確立した第3期、企業結合により取得した識別可能無形資産の区分認識に要求される「測定信頼性」が削除されることにより米国会計基準とのコンバージェンスが達成された第4期という4つの時代に区分できることを示した（山内 2010b, p.78）。

一方、企業結合により取得した無形資産に係る米国会計基準の変遷について、そのような無形資産に係る規定の萌芽期としての第1期、「識別可能性基準」が確立した第2期、企業結合により取得した「IPRDの資産認識」による国際財務報告基準とのコンバージェンスが達成された第3期という3つの時代

(5) 山内（2010b）では、会計基準とその公開草案において企業結合により取得した無形資産の規定に大きな変化がみられた段階で、時代区分を行っている（p.85）。

図表6 時代区分の比較

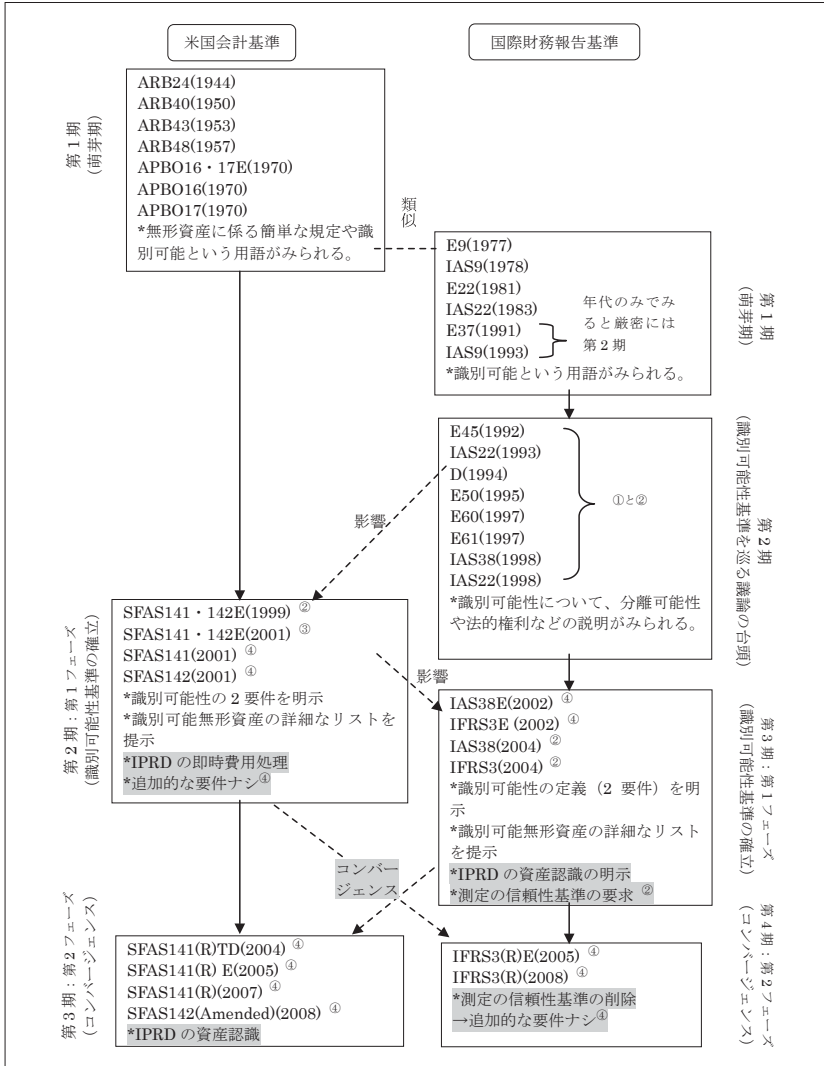
企業結合により取得された無形資産に係る認識基準の変遷にみられる時代区分*		自己創設無形資産に係る認識基準の変遷にみられる時代区分	
第1期 萌芽期	E9 (1977) IAS9 (1978) E22 (1981) IAS22 (1983)	第1期 萌芽期	E9 (1977) IAS9 (1978) ・開発費の資産化(繰延べ)に係る基準の誕生
	E37 (1991) IAS9 (1993)		第2期 激動期
第2期 識別可能性基準を巡る議論の台頭	E45 (1992) IAS22 (1993) D (1994) E50 (1995) E60 (1997) E61 (1997) IAS38 (1998) IAS22 (1998)	第3期 収束期	
	第3期 識別可能性基準の確立		IAS38E (2002) IFRS3E (2002) IAS38 (2004) IFRS3 (2004)
第4期 コンバージェンス	IFRS3(R)E (2005) IFRS3(R) (2008)		

*自己創設無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化にもとづく時代区分でとりあげている公表物については、網掛けにしている。

に区分できることを示した(山内 2010b, p.73)。

本稿では、米国会計基準における自己創設無形資産に係る認識基準の変遷については辿っていない。そのため、国際財務報告基準のみに限定して自己創設無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化にもとづく時代区分を、企業結合により取得された無形資産に係るその時代区分と比較してみると、図表6のとおりになる。当該時代区分の比較については、それをより精緻化するために検討の余地が多く残されていると思われるが、図表6では少なくとも、自己創

図表7 企業結合により取得された無形資産に係る認識基準の変遷
—米国会計基準と国際財務報告基準



識別可能無形資産を暖簾から区分して認識するために要求される要件

①発生の可能性基準 ②測定の信頼性基準 ③資産の認識基準 ④追加的な要件はナシ

出典：山内(2010b, p.83) 図1 「米国会計基準と国際財務報告基準の変遷に係る全体像」を一部修正

図表8 無形資産をとりあつかう公表物（米国会計基準）の歴史の変遷

設定主体	公表年	無形資産に関する公表物	企業結合に関する公表物
CAP	1944年	ARB 第24号「無形資産の会計」 (ARB24 (1944))	
	1950年		ARB 第40号「企業結合」 (ARB40 (1950))
	1953年	ARB 第43号「会計研究公報の修正および改訂」 (ARB43 (1953))	
	1957年		ARB 第48号「企業結合」 (ARB48 (1957))
APBO	1970年	APBO 第16号と第17号の公開草案「企業結合と無形資産」 (APBO16・17E (1970))	
		APBO 第17号「無形資産」 (APBO17 (1970))	APBO 第16号「企業結合」 (APBO16 (1970))
FASB	1999年	SFAS 第141号と SFAS 第142号に関する公開草案「企業結合と無形資産」 (SFAS141・142E (1999))	
	2001年	SFAS 第141号と SFAS 第142号に関する公開草案「企業結合と無形資産：暖簾の会計」 (SFAS141・142E (2001))	
		SFAS 第141号「企業結合」 (SFAS141 (2001))	
		SFAS 第142号「暖簾とその他の無形資産」 (SFAS142 (2001))	
	2004年		「企業結合に係る FASB の暫定合意」 (SFAS141 (R) TD (2004))
	2005年		SFAS 第141号を改訂するための公開草案「企業結合」 (SFAS141 (R) E (2005))
	2007年		SFAS 第141号 (R)「企業結合」 (SFAS141 (R) (2007)) *FASB-ASC Topic 805「企業結合」
2008年	SFAS 第142号 (Amended) 「暖簾とその他の無形資産」 (SFAS142 (Amended) (2008)) *FASB-ASC Topic 350 「無形資産—暖簾とその他」		

*2009年、米国の GAAP は「FASB 会計基準のコード化 (FASB Accounting Standards Codification™)」により、1つの文書にまとめられた。

- CAP (Committee on Accounting Procedure: 会計手続委員会)
- ARB (Accounting Research Bulletin: 会計研究公報)
- APB (Accounting Principles Board: 会計原則審議会)
- APBO (Accounting Principles Board Opinion: 会計原則審議会意見書)
- FASB (Financial Accounting Standards Board: 財務会計基準審議会)
- SFAS (Statement of Financial Accounting Standards: 財務会計基準書)

設無形資産に係る認識基準については第2期が激動期であったが、その後はそれほど大きな動きがないのに対して、企業結合により取得された無形資産に係る認識基準については、繰り返し大きな動きがみられることがわかる（両時代区分を比較するための当該時代区分の精緻化については、今後の課題としたい）。

3. (概念) フレームワークの開発とそこにみられる概念の変容による影響

次に、第2期の変化のひとつである、「収益と費用の対応を論拠とした開発費の繰延べ→経済的便益の発生の可能性を論拠とした開発費の資産化」という変化に影響を及ぼしたと考えられる要因について確認しておくことにしたい。その要因としては、IASCにおける(概念)フレームワークの開発とそこにみられる概念の変容があげられる。たとえば「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告—ロンドン会議— (1991年)」では、公開草案として公表するためのIAS9 (1978) の改訂版 (後のE37 (1991)) の審議において、現行のIAS9 (1978) からの改訂点として、「(3)開発費の資産化の条件をIASCのフレームワークに照らして書き改めた」(徳永 1991, p.75) ことが説明されている。IASCの(概念)フレームワークが公表されたのは1989年であり、それは丁度、第2期の変化が始まったE32 (1989) やE37 (1991) 公表の時期と一致する。

IASCの(概念)フレームワークの議論をさらに過去に遡ると、「収益と費用の対応を論拠とした開発費の繰延べ→経済的便益の発生の可能性を論拠とした開発費の資産化」という変化の源流を確認することができる。

柴編著 ((山内著—第11章「アメリカにおける財務報告」) 2012) では、図表9から図表11に示している公表物を渉猟し、米国とIASCの(概念)フレームワークに至るまでの財務報告の目的と資産の定義の変遷を網羅的に辿っているが、そこにみられる変容は以下のとおりであった⁽⁶⁾。

まず、AAA 会計原則試案 (1936) から ASOBAT 基礎的会計理論 (1966)

へと至るまでにみられる変容は、財務報告の目的（機能）として意思決定有用性アプローチが提示され情報提供機能の側面が強調されたということ、資産の定義が原価から経済的便益へと変化していったということであった（柴編著（山内著—第11章「アメリカにおける財務報告」）2012, p.167）。

次に、APB ステートメント 4（1970）から米国と IASC の（概念）フレームワークに至るまでにみられる変容は、財務報告の目的（機能）として意思決定有用性アプローチが継承されていったのと同時に、受託責任の意味自体に変容がみられるようになり、その受託責任は情報提供機能に包摂されるものと位置づけられるようになっていったということ、また、経済的便益という資産の定義が定着したということであった（柴編著（山内著—第11章「アメリカにおける財務報告」）2012, p.178）。

この資産の定義にみられる原価から経済的便益への変化（そして、経済的便益という資産の定義の定着）は、タイミングのズレはあるものの、丁度「収益と費用の対応を論拠とした開発費の繰延べ→経済的便益の発生の可能性を論拠とした開発費の資産化」という変化と一致するものである。

以下に、資産の定義にみられる原価から経済的便益への変化（そして、経済的便益という資産の定義の定着）が明確にわかる定義をいくつか、時系列順に示しておくことにしたい⁽⁷⁾。

(6) 以下の記述にみられるように、IASC の（概念）フレームワークは米国からの影響を受けていると考えられるため、IASC の（概念）フレームワークを検討際には米国の概念フレームワークとその源流を辿る必要がある。

「国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee, IASC）をはじめ他のいくつかの国の会計基準設定主体も、ほぼ同様のフレームワークを作成しているが、それらはしばしば米国での経験に影響を受けている。したがって FASB の概念フレームワークとその発展過程および FASB の概念フレームワークに先行するいくつかの試みは、米国内のみならず国際的にも、財務諸表や他の財務報告情報の利用や作成、監査に携わる人々に重要な意味をもつものである。（一傍点筆者）」（Storey and Storey（1998）, p.iii；企業財務制度研究会訳（2001）, p.1）

(7) より具体的には、柴編著（山内著—第11章「アメリカにおける財務報告」）2012）を参照。

■ AAA 会計原則試案（1936）

「(1) 或る与えられた時点に於いて物的な資産を会計士が評価するという場合には、取得原価の中のどの部分が消費された、消滅した、あるいは失われた効用を反映するものとして除去されるべきか、又どの部分が次期以降の営業活動に正当に見合う分として繰延べられるべきかを決定することを意味している。(—傍点筆者)」
(AAA (1936), p.188; 中島訳編 (1980), pp.89-90)

図表9 AAA 会計原則試案（1936）から ASOBAT 基礎的会計理論（1966）までの公表物（米国）

年	名 称	発行主体
1936	A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports 「会社報告諸表会計原則試案」(AAA 会計原則試案 (1936))	AAA
1938	A Statement of Accounting Principles 「会計原則書」(SHM 会計原則 (1938))	AIA
1940	An Introduction to Corporate Accounting Standards 「会社会計基準序説」(会社会計基準序説 (1940))	AAA
1940	Accounting Research Bulletins No.7: Reports of Committee on Terminology 「ARB7 「会計用語委員会報告」」(ARB7 (1940))	AIA
1941	Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements 「会社財務諸表会計原則」(AAA 会計原則 (1941))	AAA
1941	Accounting Research Bulletins No.9: Report of Committee on Terminology 「ARB9 「会計用語委員会報告」」(ARB9 (1941))	AIA
1948	Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements 「会社財務諸表会計諸概念および諸基準」(AAA 会計原則 (1948改訂版))	AAA
1953	Accounting Terminology Bulletins No. 1: Review and Résumé 「会計用語公報 1 「会計用語公報要約版」」(ATB1 (1953))	AIA
1957	Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements 「会社財務諸表会計および報告諸基準」(AAA 会計原則 (1957改訂版))	AAA
1961	Accounting Research Study No. 1: The Basic Postulates of Accounting 「基本的会計公準論」(ARS1基本的会計公準論 (1961))	AICPA
1962	Accounting Research Study No. 3: A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises 「企業会計原則試案」(ARS3企業会計原則試案 (1962))	AICPA
1966	A Statement of Basic Accounting Theory 「基礎的会計理論」(ASOBAT 基礎的会計理論 (1966))	AAA

出典：柴編著（山内著）(2012, p.164) 図表11-1「AAA 会計原則試案 [1936] から ASOBAT 基礎的会計理論 [1966] までの公表物」を一部修正

図表10 APB ステートメント 4 (1970) から概念フレームワークに至るまでの公表物 (米国)

年	名 称	発行主体
1970	APB Statement No. 4: Basic Concepts and Accounting Principles underlying Financial Statements of Business Enterprises 「APB ステートメント4「営利企業の財務諸表の基礎にある基本概念および会計原則」(APB ステートメント4 (1970))	AICPA
1973	Objectives of Financial Statements 「財務諸表の目的」(トゥルーブラッド報告 財務諸表の目的 (1973))	AICPA
1974	FASB Discussion Memorandum: Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Consideration of the Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements 「討議資料「会計および報告の概念フレームワーク：財務諸表の基本目的に関するスタディ・グループ報告書の検討」(FASB 討議資料 (1974))	FASB
1975	FASB Discussion Memorandum: Criteria for Determining Materiality 「討議資料「重要性を決定するための諸規準」(FASB 討議資料 (1975))	FASB
1976	Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements of Business Enterprises 「営利企業の財務諸表の基本目的に関する中間報告」(FASB 中間報告 (1976))	FASB
1976	FASB Discussion Memorandum: An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting - Elements of Financial Statements and their Measurement 「討議資料「財務会計および財務報告の概念フレームワーク：財務諸表の構成要素およびそれらの測定」(FASB 討議資料 (1976))	FASB
1977	Exposure Draft: Objectives of Financial Reporting and Elements of Financial Statements of Business Enterprises 「公開草案「営利企業の財務報告の基本目的および財務諸表の構成要素」(FASB 公開草案 (1977))	FASB
1978	Concepts Statement No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises 「SFAC1「営利企業の財務報告の基本目的」(SFAC1 (1978))	FASB
1979	revised Exposure Draft: Elements of Financial Statements of Business Enterprises 「改訂公開草案「営利企業の財務諸表の構成要素」(FASB 改訂公開草案 (1979))	FASB
1980	Concepts Statement No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information 「SFAC2「会計情報の質的特徴」(SFAC2 (1980))	FASB
1980	Concepts Statement No. 3: Elements of Financial Statements of Business Enterprises 「SFAC3「営利企業の財務諸表の構成要素」(SFAC3 (1980))	FASB

1980	Concepts Statement No. 4: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations 「SFAC4 「非営利組織体の財務報告の基本目的」 (SFAC4 (1980))	FASB
1983	Exposure Draft: Proposed Amendments to FASB Concepts Statements 2 and 3 to Apply Them to Nonbusiness Organizations 「公開草案 「非営利組織体に FASB 諸概念ステートメント第 2 号および諸概念ステートメント第 3 号を適用するための修正提案」 (FASB 公開草案 (1983))	FASB
1984	Concepts Statement No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises 「SFAC5 「営利企業の財務諸表における認識と測定」 (SFAC5 (1984))	FASB
1985	revised Exposure Draft: Elements of Financial Statements 「改訂公開草案 「財務諸表の構成要素」 (FASB 改訂公開草案 (1985))	FASB
1985	Concepts Statement No. 6: Elements of Financial Statements—a replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No. 2) 「SFAC6 「財務諸表の構成要素 (財務会計の諸概念に関するステートメント第 3 号の改訂版)」 (SFAC6 (1985))	FASB
2000	Concepts Statement No. 7: Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements 「SFAC7 「会計測定におけるキャッシュ・フロー情報および現在価値の使用」 (SFAC7 (2000))	FASB

図表11 IASC における概念フレームワークに関する公表物

年	名称	発行主体
1988	Exposure Draft: Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements 「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」 (IASC 公開草案 (1988))	IASC
1989	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements 「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」 *2001年に IASB により承認 (IASC 概念フレームワーク (1989))	IASC

出典：柴編著（山内著）（2012, pp.172-173）図表11-2 「APB ステートメント 4 [1970] から概念フレームワークに至るまでの公表物」および図表11-3 「IASC (IASB) における概念フレームワークにかんする公表物」を一部修正

■ FASB 討議資料 (1976)

「「資産・負債中心主義的利益観に適合する資産の定義」資産とは（APB ステートメント第4号 par.57のように広義に定義すれば）経済的資源の財務的表現である。資産は、企業に影響をおよぼす過去の取引あるいは事象の結果として、特定の企業に対して、直接・間接に正味現金の流入になると期待されている現金および将来の経済的効益である。」（FASB (1976b), p.4; 津守監訳参照 (1997), p.6; 津守 (2002), p.398)

「上記 A-1の定義につきの一句を追加：企業の経済的効益ではないが、期間利益を適切に測定するために原価と収益を対応させるのに必要な種の“繰延費用”を含む。」（FASB (1976b), p.5; 津守監訳参照 (1997), pp.6-7; 津守 (2002), p.398)

■ SFAC3 (1980)

「資産とは、過去の取引もしくは事象の結果として、特定の実体によって獲得または統制されている、発生の可能性の高い将来の経済的効益である。」（FASB (1980b), par.19; 津守 (2002), p.399)

■ IASC 概念フレームワーク (1989)

「資産とは、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当該企業に流入すると期待される資源をいう。」（IASC (1989b), par.49(a); 企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 (2010), par.49(a)）

V 近時の議論—変わらぬもの

1. 繰り返される議論と変わらぬもの

ここまで、自己創設無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化を確認してきた。本章では、近時の議論をあわせて確認しながら、そこに変わらぬものがあることを指摘したい。

自己創設無形資産を巡る近時の議論をみても、昔と変わらず開発費の資産化（繰延べ）が論点となっていることがわかる。たとえば日本の会計基準で

は、「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」（研究開発費等に係る会計基準、三）とされており、開発費の資産化は認められていない。そして、その理由として以下があげられている。

「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、将来の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。……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が損なわれるおそれがある。」（研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書、三二）

また、米国会計基準においても、研究開発費はすべて発生時に費用処理しなければならないとされている（FASB-ASC Topic730-10-25-1^{ver.3}）。そして当該論点は、日本や米国の会計基準とIFRSとのコンバージェンスについての最近の議論のなかで、頻繁にとりあげられている。

開発費の資産化（繰延べ）については、第2期「激動期」に大きな変化がみられ、その後、第3期「収束期」に入ると大きな動きはみられなくなったわけであるが、それが今なお議論の対象とはなっているのである。「IAS9の展開と改訂は、常に論争的であった」（IAS38（1998）, par.BC13）というが、そこでの議論がまさに、長きにわたり続いているということになる。

この開発費の資産化（繰延べ）に係る認識基準の変遷を比較整理したものが、図表13である。これを確認してみると、信頼性基準や発生の可能性の高さという基準が追加されたことや上限規定がなくなったことなど、いくつかの変化がみられる。これらの変化は、自己創設無形資産の認識拡大という変容に繋がったのだろうか。たとえば、図表7で示した企業結合により取得された無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化は、そのような無形資産の認識拡大に繋がれるものであった。一方、自己創設無形資産については、そのような変容に繋がれる変化であるとは考えにくいように思われる。それは、自己創設無形資産に

係る認識基準は、過去から現在に至るまで一貫して、費用か資産（繰延べ）かという線引きの基準であり、仮にその基準を満たした自己創設無形資産が認識されたとしても、それは（将来に償却が行われることを前提とするならば）いずれ配分されるものだからである。そのため、開発費の資産化（繰延べ）に係る議論は、あくまでも伝統的な取得原価主義会計の枠内で説明されうるものであると考えられる。「収益と費用の対応を論拠とした開発費の繰延べ→経済的便益の発生の可能性を論拠とした開発費の資産化」という変化は、たしかに（概念）フレームワークの影響を受けたものであり、資産の定義における「原価→経済的便益」という変化と一致するものであった。この「原価→経済的便益」という変化は一見すると、自己創設による無形資産に係る認識の拡大といった変容をもたらすものであるかのようにもみえるが、少なくとも自己創設無形資産については、そのような変容はもたらしていないようである（一方で、企業結合により取得された無形資産（や暖簾）については、そのような変容をもたらしている）。

2. 取得原価主義会計の変容に繋がりがねない議論

もっとも、これまでIASBにおいて、自己創設無形資産に係るそのような変容をもたらすような議論がまったくなされてこなかったわけではない。

たとえばIASBでは、2007年に無形資産プロジェクトをアジェンダに加えないことが決定されているが、その直前におけるIASBの審議資料では、無形資産の当初認識について図表12の提案が示されていた（当該提案は、2008年にオーストラリア会計基準審議会（AASB）から公表された討議資料（AASB（2008）, xiii）において、一部修正された形で示されている）⁽⁸⁾。

ここでは、「自己創設無形資産を識別する手法としては、仮定の企業結合

(8) これらの提案については、島永（2010）が詳しい。

(hypothetical business combination) にもとづく手法が適している」とされ、「原価にもとづくモデル (cost-based model)」と「評価にもとづくモデル (valuation-based model)」が示されている。「原価にもとづくモデル」は伝統的な会計にもとづくモデルであるが、「評価にもとづくモデル」は新しいモデルであり、そこでは、「自己創設無形資産について、企業結合により取得された無形資産に適用される基準とは異なる特定の認識基準を適用することは認められない」とされている。

図表12 IASBの審議資料(2007)にみられる提案

要旨

自己創設無形資産に係る当初認識時の会計処理 (Section 1)	
識別 (Chapter 2)	
ある無形の項目が資産として識別 (identified) されうるかどうかということについて決定する際に、その無形の項目が如何なる方法によって生じたのかという情報は、目的適的な情報ではない。そのため、無形の項目が資産であるか否かを決定するためには、それらの項目が企業結合により取得されたものであるか、あるいは(計画的に (planned) または計画されずに (unplanned)) 自己創設されたものであるかに関わらず、同じ性質を有する項目は同じ方法で分析されなくてはならない。自己創設無形資産が存在しているか否かを決定する際には、IFRS3とIAS38において示されている、企業結合により取得した無形資産の存在を識別する原則と無形資産について記述しているガイダンスを、採用すべきである。自己創設無形資産を識別する手法としては、仮定の企業結合 (hypothetical business combination) にもとづく手法が適している (para 50)。	
認識 (Chapter 3)	
原価にもとづくモデル (cost-based model) が採用される場合	評価にもとづくモデル (valuation-based model) が採用される場合
純粋な原価にもとづくモデル (pure cost-based model) のもとでは、計画的に (planned) 創出された自己創設無形資産のみが認識されると考えられる。計画的 (planned) であるという意図を示す明細書以外の、特定の認識基準は認められない。そのため、「将来の経済的便益の発生の可能性の高さ (probable future economic benefits)」と「原価についての測定の信頼性 (reliable measurement of cost)」という、フレームワークにおける認識基準を満たす、計画的に創設された自己創設無形資産 (planned internally generated intangible assets) はすべて、認識されなくてはならない。(para 71)	自己創設無形資産について、企業結合により取得された無形資産に適用される基準とは異なる特定の認識基準を適用することは認められない。そのため、「価値についての測定の信頼性 (reliable measurement of value)」という、フレームワークおよびIFRS 3における認識基準を満たす、計画的にまたは計画されずに創設された自己創設無形資産 (planned and unplanned internally generated intangible assets) はすべて、認識されなくてはならない。(para 88)

出典：IASB (2007, p.1) より作成。

図表13 開発費の繰延べ（資産計上）の基準比較

○→同じまたは類似の規定がある。
×→類似の規定がない。

	IAS9(1978) E32(1989)	E37(1991)	IAS9 (1993)	^② D(1994) E50(1995) E60(1997)	IAS38(1998) IAS38E(2002) IAS38(2004)
■ E9 (1977) における開発費の繰延べ（資産計上）の基準					
(a) 製品または生産方法が厳密に定義されており、その製品または生産方法に負担させることのできる費用が明確に識別できること。	○	○	○	—	×
(b) 製品または生産方法の技術的な実行可能性（technical feasibility）が証明されていること。	○	○	○	—	○
(c) 企業の経営者が新しい製品または生産方法を生産・販売または利用する意図があることを明らかにしていること。	○	○	○	—	○
(d) 製品または生産方法の将来の市場性について明確な徴候があるか、あるいは販売されるのではなく内部で使用される場合には企業にとっての有用性が十分に証明されること。	○	○	○	—	○
(e) 特定のプロジェクトについて繰延べられた開発費とその完成までにさらに必要となると見積もられた開発費との合計額に、これに関連する製造、販売および管理費を加えたものが、プロジェクトから得られる将来の収益により十分に回収されると合理的に期待されること。	×	×	×	—	×
	^① 上限規定アリ		^② 上限規定アリ		^④ 発生の可能性の高さの言及アリ
(f) プロジェクトを完成するのに追加的に必要となる現金およびその他の資産を供給するにたる十分な資源が存在すること、または入手できると合理的に期待されること。	○	○	○	—	○

■ E9 (1977) には無く、IAS38 (2004) においてはみられる基準					
無形資産を使用または売却できる能力	×	×	×	×	○
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能力	×	○	○	×	○

- ① 第17項の基準にもとづいて開発費を繰延べる場合、その金額は、追加的に必要となる開発費、これに関連する製造費用、および製品を販売するさいに直接発生する販売および管理費を含め、将来得られる収益 (future revenues) により回収されると合理的に期待される金額を上限としなければならない (IAS9 (1978), par.18)。* E32 (1989) において変更の提案はなされていない。
- ② 資産として認識されるプロジェクトの開発費は、追加的に必要となる開発費、これに関連する製造費用、および製品を販売する際に直接発生する販売費および管理費を合計しても、将来得られる経済的便益 (future economic benefit) により回収される可能性の高い金額を超えることがないこと (IAS9 (1993), par.17)。
- ③ D (1994) と E50 (1995) では、研究開発費はそれらの範疇に含められていないため、具体的規定はない。また、E60 (1997) では、研究開発費はその範疇に含められてはいるが、IAS9 (1993) までのように個別具体的な基準が示されていないため、本表においてそれを明確に示すことができない。
- ④ (d) 無形資産が、発生の可能性の高い将来の経済的便益 (probable future economic benefit) をどのように創出するか。企業はとくに、無形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ものであるならば、無形資産の有用性を証明しなければならない。

つまり、「評価にもとづくモデル」では「仮定の企業結合にもとづく手法」を用い、企業結合が行なわれた場合と同じように自己創設無形資産をも当初認識する。とするならば、このモデルのもとで自己創設無形資産は、あたかも企業結合により取得されたかのようにみなされ、公正価値で測定・認識されることとなるわけである。その認識は拡大し、(その後の償却を前提としたとしても) その配分の基礎自体が大きく変わる。そのためそれは、伝統的な取得原価主義会計のもとでは説明しきれないものとなるだろう。

3. 日本における IFRS 任意適用会社にみられる開発費資産化 (繰延べ) の実際

IASB では2007年に、無形資産プロジェクトをアジェンダに加えないことが決定されているため、図表12にみられたような提案は、現時点で論争を巻き起

こしてはいない。むしろ、過去から依然として続く、「開発費の資産化（繰延べ）の可否」について議論が集中しているようである。これまで「開発費の資産化（繰延べ）の可否」については多くの研究成果が公表されてきているため、本稿でそれを論じることはしないが、最後に、日本におけるIFRS任意適用会社にみられる開発費の資産化（繰延べ）に係る開示を確認し、そこにみられる懸念を指摘しておくことにしたい。

ここでとりあげるIFRS任意適用会社は、以下の会社である。これらは、東京証券取引所「IFRSを早期適用している会社一覧（平成24年9月現在）」において示されている。

日本電波工業／HOYA／住友商事／日本板硝子／日本たばこ産業／
ディー・エヌ・エー／アンリツ／SBIホールディングス

なお、ディー・エヌ・エー／アンリツ／SBIホールディングスについては、2013年度3月期に有価証券報告書が公表される予定であり、現時点では第1四半期報告書のみ公表されている。

①有価証券報告書等において、開発費の資産計上額の情報はみられず、その連結財務諸表の注記において開発費の資産化（繰延べ）基準についての説明のみがみられる会社

■日本電波工業（第69期・第70期・第71期 有価証券報告書（2010年3月期・2011年3月期・2012年3月期））

新しい科学的又は技術的な知識や理解を得るために行われる研究活動に対する支出は、発生時に費用処理しております。開発活動に対する支出については、開発費用が信頼性をもって測定でき、技術的かつ商業的に実現可能で、将来的に経済的便益をも

たらず可能性が高く、開発を完了し、それを使用又は販売する意図及びそのための十分な資源を当社グループが有している場合は資産計上を行い、それ以外は発生時に費用処理しております。

出典：日本電波工業 有価証券報告書，第69期・第70期・第71期「【連結財務諸表注記】2. 作成の基礎(13)無形資産 ④ 研究開発」

■住友商事（第143期・第144期 有価証券報告書（2011年3月期・2012年3月期））

当社は、販売目的もしくは内部利用目的のソフトウェアを購入または開発するための特定のコストを支出しております。新しい科学的または技術的知識の獲得のために行われる研究活動に対する支出は、発生時に費用計上しております。開発活動による支出については、信頼性をもって測定可能であり、製品または工程が技術的及び商業的に実現可能であり、将来経済的便益を得られる可能性が高く、当社が開発を完成させ、当該資産を使用または販売する意図及びそのための十分な資源を有している場合にのみ自己創設無形資産として資産計上しております。

出典：住友商事 有価証券報告書，第143期・第144期「連結財務諸表注記 3 重要な会計方針(6)無形資産 ② ソフトウェアに係る支出の資産化」

■日本たばこ産業（第27期 有価証券報告書（2012年3月期））

個別に取得した無形資産は、当初認識に際し取得原価で測定しており、企業結合において取得した無形資産の取得原価は、取得日現在における公正価値で測定しております。なお、内部創出の無形資産については、資産化の要件を満たす開発費用を除き、その支出額はすべて発生した期の費用として計上しております。

出典：日本たばこ産業 有価証券報告書，第27期「【連結財務諸表注記】3. 重要な会計方針(8)のれん及び無形資産 ② 無形資産」

■ディー・エヌ・エー（第15期 第1四半期における四半期報告書（2013年3月期 第1四半期））

当社グループは、販売目的もしくは内部利用目的のソフトウェアを購入又は開発するための特定のコストを支出しております。

新しい科学的又は技術的知識の獲得のために行われる研究活動に対する支出は、発生時に費用計上しております。開発活動による支出については、信頼性をもって測定可能であり、技術的に実現可能であり、将来経済的便益を得られる可能性が高く、当社グループが開発を完成させ、当該資産を使用又は販売する意図及びそのための十分な資源を有している場合にのみ、自己創設無形資産として資産計上しております。

出典：ディー・エヌ・エー 四半期報告書、第15期 第1四半期「【要約四半期連結財務諸表注記】3 重要な会計方針(9)無形資産 ① ソフトウェア」

■ SBI ホールディングス（第15期 第1四半期における四半期報告書（2013年3月期 第1四半期））

新規の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研究活動に関する支出は、発生時に純損益として認識しております。一定の要件を満たすことで資産化した開発費用は、取得価額から償却累計額及び減損損失累計額を差し引いて測定しております。

出典：SBI ホールディングス 四半期報告書、第15期 第1四半期「【要約四半期連結財務諸表注記】3 重要な会計方針(7)無形資産(b)研究開発費」

② HOYA

HOYA の第73期・第74期の有価証券報告書（2011年3月期・2012年3月期）では、連結財務諸表の注記において以下のような説明がみられる。

研究活動の支出は、発生した連結会計年度に費用として認識されます。開発過程（又は内部プロジェクトの開発段階）で発生した費用は、以下のすべてを立証できる場合に限り、資産計上されます。

- (a) 使用又は売却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
- (b) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
- (c) 無形資産を使用又は売却する能力
- (d) 無形資産が可能性の高い将来の経済的便益を創出する方法
- (e) 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用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

(f) 開発期間中に無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力

自己創設無形資産の当初認識額は、無形資産が上記の認識条件のすべてを初めて満たした日から開発完了までに発生した費用の合計額であります。償却は、開発に費やした資金が回収されると見込まれる期間で行い、将来の経済的便益の獲得が期待できなくなった場合等には、残存する帳簿価額を損失として認識いたします。

当初認識後、自己創設無形資産は、取得原価から償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額で計上されます。自己創設無形資産が認識されない場合は、開発費用は発生した連結会計年度に費用として認識されます。

出典：HOYA 有価証券報告書、第73期・第74期「【連結財務諸表注記】3. 重要な会計方針の要約(7) 無形資産② 自己創設無形資産（研究開発費）」

開発費の資産計上額については、第73期の有価証券報告書（2011年3月期）において、以下の開示がみられる（アミカケの箇所）。

7. のれん及び無形資産

のれん及び無形資産の取得原価、償却累計額及び減損損失累計額の増減内容は以下のとおりであります。

（単位：百万円）

取得原価	のれん	無形資産				計
		ソフトウェア	技術資産	特許権	その他(注1)	
平成21年4月1日残高	2,693	11,926	8,235	11,983	5,272	37,416
外部購入	—	1,579	—	—	2,053	3,632
企業結合による増加	3,011	—	—	167	645	813
処分(注2)	—	△164	—	—	△2,085	△2,249
外貨換算差額	△221	△624	—	△204	△462	△1,290
平成22年3月31日残高	5,484	12,717	8,235	11,946	5,423	38,321
外部購入	—	1,206	—	—	94	1,300
処分(注2)	—	△299	—	—	△94	△393
外貨換算差額	△504	△399	—	△26	△327	△753
その他	△923	96	—	—	923	1,018
平成23年3月31日残高	4,057	13,321	8,235	11,920	6,019	39,494

(注) 1. 「その他」には資産計上した開発費が平成21年4月1日残高に35百万円含まれております。当該開発費を除き、前連結会計年度（平成22年3月期）及び当連結会計年度（平成23年3月期）において、重要な自己創設無形資産はありません。

出典：HOYA 有価証券報告書、第73期「【連結財務諸表注記】7. のれん及び無形資産」
アミカケについては筆者加筆。

③日本板硝子

日本板硝子の第146期有価証券報告書（2012年3月期）では、連結財務諸表の注記においてソフトウェアと研究開発費についての以下のような説明がみられる。

ソフトウェアのプログラムを開発もしくは維持するための支出は、発生時に費用として認識されます。当社グループによって支配される識別可能なソフトウェアの作成に関連して直接的に発生した支出は、支出を上回る経済的便益の流入が1年を超えて見込まれる場合には、無形資産として認識されます。直接的に発生した支出には、ソフトウェアの開発に要した労務費並びに開発に直接的に帰属する間接費の金額が含まれます。

出典：日本板硝子 有価証券報告書、第146期「⑤【連結財務諸表注記】4. 重要な会計方針 無形資産 (iii)ソフトウェア」

研究費は、発生時に費用認識されます。開発プロジェクト（当社グループ内で使用される新規もしくは改良された製品又はプロセスの設計及びテスト）において発生した支出は、当該プロジェクトがビジネスとして成功し技術上の実行可能性が確立する可能性、あるいはグループ内で改良されたプロセスを生み出す可能性が高く、かつ金額を信頼性をもって測定できる場合にのみ、無形資産として認識されます。そうでない場合、開発費は発生時に費用認識されます。当初費用認識された開発費は、以後の期間において無形資産として認識されることはありません。

出典：日本板硝子 有価証券報告書、第146期「⑤【連結財務諸表注記】4. 重要な会計方針 無形資産 (iv)研究開発費」

なお、日本板硝子の第146期有価証券報告書（2012年3月期）では、連結財務諸表の注記における「9. その他の費用」の箇所において、「研究開発費（資産化された開発費の償却費を除く）」という項目があげられていることや、「17. 無形資産」の箇所において「開発費」という項目があげられていること、また、「46. 国際会計基準（IFRS）初度適用」の箇所において、資産化される開発費の説明がみられることから、資産化された（繰延べられた）開発費の存在を確認することができる（以下のアミカケの箇所）。

9. その他の費用

(単位：百万円)

	注記	当連結会計年度 (自 2011年 4月 1日 至 2012年 3月 31日)	前連結会計年度 (自 2010年 4月 1日 至 2011年 3月 31日)
無形資産の償却費	(17)	△9,752	△10,311
減損損失及び戻入 (有形固定資産)	(18)	57	△1,167
減損損失戻入 (関係会社株式)	(20)	—	1,020
減損損失 (無形資産)	(17)	△44	△186
減損損失 (売却可能金融資産)	(22)	△40	△127
研究開発費 (資産化された開発費の償却費を除く)		△531	△606
貸倒損失		△479	△429
貸倒引当金繰入額	(21)	927	△1,794
貸倒引当金戻入額	(21)	1,124	950
フロート溶解窯修繕費		△54	△51
為替差損益 (その他の費用)		85	△425
投資不動産評価損	(19)	△71	△439
その他営業費用		△6,161	△9,688
		△16,793	△23,253

出典：日本板硝子 有価証券報告書 第146期 「【連結財務諸表注記】 9. その他の費用」

アミカケについては筆者加筆。

17. 無形資産

当連結会計年度 (自 2011年 4月 1日 至 2012年 3月 31日)

(単位：百万円)

	商標権及び ライセンス	開発費	ソフトウェア	その他	合計
(取得原価)					
4月1日現在	327	7,548	25,164	137,118	170,157
為替換算差額	△4	△148	△317	△9,147	△9,616
取得	—	1,193	311	131	1,635
処分	△5	—	△1,324	△109	△1,438
3月31日現在	318	8,593	23,834	127,993	160,738
(償却累計額及び減損損失累計額)					
4月1日現在	△282	△2,674	△17,923	△47,252	△68,131
為替換算差額	3	31	150	3,057	3,241
償却費	△17	△826	△1,396	△7,513	△9,752
減損損失	—	△21	—	△23	△44
処分	2	—	1,316	105	1,423
3月31日現在	△294	△3,490	△17,853	△51,626	△73,263
(帳簿価額)					
3月31日現在	24	5,103	5,981	76,367	87,475

前連結会計年度（自 2010年 4月 1日 至 2011年 3月 31日）

（単位：百万円）

	商標権及び ライセンス	開発費	ソフトウェア	その他	合計
（取得原価）					
4月1日現在	358	7,587	27,630	146,040	181,615
為替換算差額	△6	△357	△368	△9,198	△9,929
子会社の取得	—	—	39	254	293
取得	△24	1,169	312	72	1,529
処分	△1	△851	△2,449	△50	△3,351
3月31日現在	327	7,548	25,164	137,118	170,157
（償却累計額及び減損損失累計額）					
4月1日現在	△263	△2,542	△18,815	△41,693	△63,313
為替換算差額	3	132	166	2,328	2,629
償却費	△22	△934	△1,451	△7,904	△10,311
減損損失	—	△181	—	△5	△186
処分	—	851	2,177	22	3,050
3月31日現在	△282	△2,674	△17,923	△47,252	△68,131
（帳簿価額）					
2010年 4月 1日現在	95	5,045	8,815	104,347	118,302
2011年 3月 31日現在	45	4,874	7,241	89,866	102,026

無形資産の償却費及び減損損失は全てその他の費用（注記9参照）に計上されております。

出典：日本板硝子 有価証券報告書、第146期「【連結財務諸表注記】17. 無形資産」
 アミカゲについては筆者加筆。

46. 国際会計基準（IFRS）初度適用

研究開発費

研究費は発生時に連結損益計算書で引き続き費用処理されます。開発費はIAS第38号「無形資産」の要件に合致しない限り発生時に連結損益計算書で費用として処理されます。新製品が製造プロセス改善に関連する開発費で資産化の要件を充足する場合は無形資産として資産計上され、それらの利用可能期間にわたって定額法で償却されます。製品に係る耐用年数は5年以内で、製造プロセスに係る耐用年数は20年以内です。

日本基準では全ての研究開発費は連結損益計算書で費用処理されてきました。

(f) 日本基準とIFRSの資本の調整表

下記の表は2010年4月1日時点及び2011年3月31日時点の非流動資産、流動資産、流動負債、非流動負債、非支配持分、親会社の所有者に帰属する持分の調整表です。

(単位：百万円)

2010年4月1日						
	非流動資産	流動資産	流動負債	非流動負債	非支配持分	親会社の所有者に帰属する持分
日本基準	636,275	297,446	△235,134	△458,656	△8,942	230,989
退職給付債務 (注記 I)				△25,036		△25,036
金融負債 (注記 II, III 及び IV)			△1,048	△29,621		△30,669
優先株式に係る未払配当金 (注記 V)			△1,381			△1,381
フロート窓修繕引当金 (注記 VI)	1,902			10,560		12,462
繰延税金 (注記 VII)	6,773			△2,190		4,583
開発費 (注記 VIII)	5,046					5,046
ビルキントン・ブランド (注記 VIII)						—
デリバティブ金融商品 (注記 IX)		153	△25			128
有給休暇引当金 (注記 X)			△2,988			△2,988
負ののれん (注記 XI)	90					90
売却可能金融資産の公正価値 (注記 XII)	△3,893					△3,893
債権の流動化 (注記 XIII)		1,048				1,048
投資不動産 (注記 XIV)	756					756
その他	△126	△51	5		△126	△298
組替 (注記 XV)	397	△397	5,562	△5,562		—
IFRS	647,220	298,199	△235,009	△510,505	△9,068	190,837

(単位：百万円)

2011年3月31日						
	非流動資産	流動資産	流動負債	非流動負債	非支配持分	親会社の所有者に帰属する持分
日本基準	593,722	274,866	△201,450	△440,264	△10,217	216,657
退職給付債務 (注記 I)				△22,302		△22,302
金融負債 (注記 II, III 及び IV)			△575			△575
優先株式に係る未払配当金 (注記 V)						—
フロート窓修繕引当金 (注記 VI)	1,791	△647		10,961		12,105
繰延税金 (注記 VII)	6,013			△2,886		3,127
開発費 (注記 VIII)	4,874					4,874
ビルキントン・ブランド (注記 VIII)	1,995					1,995
デリバティブ金融商品 (注記 IX)						—
有給休暇引当金 (注記 X)			△2,976			△2,976
のれん及び負ののれん (注記 XI)	6,742					6,742
売却可能金融資産の公正価値 (注記 XII)	△4,125	231				△3,894
債権の流動化 (注記 XIII)		629				629
投資不動産 (注記 XIV)	10					10
その他	123	△278	3	120	△128	△160
組替 (注記 XV)	1,544	1,930	240	△3,714		—
IFRS	612,689	276,731	△204,758	△458,085	△10,345	216,232

VIII. 日本基準では開発費は発生時に費用として処理されましたが、IFRSではIAS第38号「無形資産」における開発費の資産化の規定により、資産化の要件を満たす開発費は無形資産として計上され、その結果、利益剰余金が修正されております。また、日本基準では無形資産であるビルキントン・ブランドの償却を行っていません

が、IFRS では耐用年数が特定できない無形資産であるため償却を行っていません。

出典：日本板硝子 有価証券報告書、第146期「【連結財務諸表注記】46. 国際会計基準（IFRS）初度適用」

アメリカケについては筆者加筆。

④ アンリツ

アンリツの第87期第1四半期における四半期報告書（2013年3月期第1四半期）では、要約四半期連結財務諸表の注記において以下のような説明がみられる。

(5) のれん及び無形資産

2) 開発資産

開発活動で発生した費用は、以下のすべての条件を満たしたことを立証できる場合にのみ、資産計上しております。

- ・使用又は売却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
- ・無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
- ・無形資産を使用又は売却できる能力
- ・無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法
- ・無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用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
- ・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能力

これらの開発資産の償却は、当該プロジェクトが終了した時点より開始され、当該開発資産が正味のキャッシュ・インフローをもたらすと期待される3年から5年の見積耐用年数にわたって定額法により行っております。なお、上記の資産計上の要件を満たさない開発費用及び研究活動に関する支出は、発生時に費用処理しております。

出典：アンリツ 四半期報告書、第87期 第1四半期「(5)【要約四半期連結財務諸表注記】③ 重要な会計方針(5)のれん及び無形資産 2) 開発資産」

また、アンリツの第87期第1四半期における四半期報告書（2013年3月期

第1四半期)では、要約四半期連結財務諸表の注記における「⑨IFRSへの移行に関する開示」の箇所において、以下のような開示がなされている。

IFRS移行日(2011年4月1日)の資本に対する調整

IFRS移行日の連結財政状態計算書の作成にあたり、当社グループは日本基準に準拠し作成された連結財務諸表の金額を次のとおり調整しております。

(単位:百万円)

日本基準		表示科目の 差異調整	認識・測定 の差異調整	IFRS		
日本基準表示科目資産の部	金額			金額	注記	IFRS表示科目資産
流動資産						流動資産
現金及び預金	27,993	—	—	27,993		現金及び現金同等物
受取手形及び売掛金	19,175	△360	375	19,191	A	営業債権及びその他の債権
製品	6,184	9,578	△103	15,659	B	その他の金融資産
仕掛品	4,520	△4,520			B	棚卸資産
原材料	5,058	△5,058			B	
繰延税金資産	5,813	△5,813			C	
		140	—	140	D	未取法人所得税
その他(流動資産)	1,207	△140	—	1,067	D	その他の流動資産
貸倒引当金(流動資産)	△279	279			A	
流動資産合計	69,673	△5,893	274	64,054		流動資産合計
固定資産						非流動資産
有形固定資産(純額)	17,652	△3,056	1,176	15,772	E	有形固定資産
のれん	1,255	637	1,046	2,939	F	のれん及び無形資産
その他(無形固定資産)	617	△617			F	
		3,055	△191	2,864	E	投資不動産
		329	—	329	G	営業債権及びその他の債権
投資有価証券	806	△146	754	1,413	H	その他の金融資産
		169	—	169	H	持分法で会計処理されている投資
繰延税金資産	1,270	5,813	6,584	13,668	C	繰延税金資産
長期前払費用	7,571	△8	△7,562		Q	
その他(投資その他の資産)	480	△362	—	118	G	その他の非流動資産
貸倒引当金(投資その他の資産)	△79	79				
固定資産合計	29,575	5,893	1,807	37,276		非流動資産合計
資産合計	99,249	—	2,082	101,331		資産合計

(2)IFRS移行日(2011年4月1日)の資本に対する調整に関する注記

F. のれん及び無形資産

表示科目の差異調整:

日本基準において無形固定資産に区分掲記しているのれん1,255百万円及びその他(無形固定資産)617百万円を「のれん及び無形資産」として表示しております。

認識・測定の違い調整：

日本基準において費用処理している一部の開発費用について、IFRSにおいては資産計上の要件を満たすことから「のれん及び無形資産」が1,053百万円増加しております。

出典：アンリツ 四半期報告書、第87期 第1四半期「(5)【要約四半期連結財務諸表注記】⑨IFRSへの移行に関する開示(1)IFRS移行日(2011年4月1日)の資本に対する調整(2)IFRS移行日(2011年4月1日)の資本に対する調整に関する注記」
「アミカゲ」については筆者加筆。

前第1四半期連結会計期間(2011年6月30日)の資本に対する調整に関する注記

F. のれん及び無形資産

表示科目の違い調整：

日本基準において無形固定資産に区分掲記しているのれん1,165百万円及びその他(無形固定資産)592百万円を「のれん及び無形資産」として表示しております。

認識・測定の違い調整：

日本基準において費用処理している一部の開発費用について、IFRSにおいては資産計上の要件を満たすことから「のれん及び無形資産」が1,017百万円増加しております。

また、日本基準においてはのれんを償却しておりますが、IFRSにおいては償却を行わないため、「のれん及び無形資産」が89百万円増加しております。

出典：アンリツ 四半期報告書、第87期 第1四半期「(5)【要約四半期連結財務諸表注記】⑨IFRSへの移行に関する開示(4)前第1四半期連結会計期間(2011年6月30日)の資本に対する調整に関する注記」

前連結会計年度(2012年3月31日)の資本に対する調整に関する注記

F. のれん及び無形資産

表示科目の違い調整：

日本基準において無形固定資産に区分掲記しているソフトウェア625百万円を「のれん及び無形資産」として表示しております。

認識・測定の違い調整：

日本基準において費用処理している一部の開発費用について、IFRSにおいては資産計上の要件を満たすことから「のれん及び無形資産」が805百万円増加しております。

出典：アンリツ 四半期報告書，第87期 第1四半期「(5)【要約四半期連結財務諸表注記】⑨IFRSへの移行に関する開示(6)前連結会計年度(2012年3月31日)の資本に対する調整に関する注記」

以上の開示をみてみると，各社における開発費資産化（繰延べ）の個別具体的な認識基準が明確ではないことがわかる。IAS38（2004）において示されている認識基準そのものを示している会社は多いものの，それは実際に資産化した（繰延べた）開発費に係る個別具体的な説明ではない。そのため，それらの開示により，IAS38（2004）において示されている認識基準を満たしていると判断された，ということはわかるものの，なぜそのような判断されたのか，という詳細までを知ることはできない。このような指摘は，2008年にASBJより公表された『社内発生開発費のIFRSのもとにおける開示の実態調査』と題する報告書においてもみられる。

そこでは，「IAS38号を適用している欧州企業における実際の適用状況を確認するため，他の業種に比して研究開発投資の比率や金額が大きく，開発費資産化額を開示することに対するニーズが大きいと考えられた製薬業界，自動車業界の各社をはじめ，合計50社の大手企業の社内発生開発費の取扱いについて，各社が公表した2007年度のアニュアルレポートを用いて調査」（ASBJ 2008, p.1）が行われている。

そして，「IAS38号は，無形資産の種類ごとに，自己創設無形資産とその他の無形資産とを区別して，採用する耐用年数や償却方法，期首及び期末の帳簿価額や償却累計額，帳簿価額の増加，減少，償却額，減損損失などの開示を求めているが（par.118），これらはすべて当初認識後の会計処理に関する情報であり，社内発生開発費の具体的な資産認識基準や認識範囲等についての開示は求められていない」（ASBJ 2008, p.4）ということ，「将来の経済的便益が社内発生開発費からもたらされる確率が高いかどうか」といった抽象的な認識基準のみでは，経営者による判断が主観的となりすぎ，同様の状況において類似の会計処理が行われない恐れがあるため，今後我が国においてIAS38号と同様

な会計基準を導入することとなった場合には、経営者がどのような見積りを行い、どのように判断したのかについてのより具体的なガイドライン等を盛り込むことが必要なのではないかと考えられる」(ASBJ 2008, pp.3-4)ということが説明されている。

また、以下のように、資産化される(繰延べられる)開発費がいかに少ないかということが指摘されている。

「毎年研究開発に多額の投資を行っている製薬業界において、社内発生開発費の資産計上がほとんど行われていなかった。各社が新薬の認可など、薬の開発に伴う不確実性を非常に高いとみなしているための結果であり、経営判断としては保守的で健全といえるかもしれないが、一方で見えざる資産の価値に関する財務諸表利用者にとっての貴重な情報が喪失し、IAS38号の趣旨が十分に達成されていない可能性もある。また、化学業界においても製薬業界と同じような結果となった。

新薬の認可のような明確なメルクマールがない食品業界においても、社内発生開発費の資産計上がほとんど行われていなかった。製品の販売によって、将来もたらされる経済的便益の不確実性の高さは、食品業界に固有の事象ではなく、多くの業界に等しく当てはまるものと考えられる。」(ASBJ 2008, p.3)

かつてE32(1989)でも同様に、以下のような指摘があった。

「現在のところ、報告企業の多くは、開発費のすべてをその発生した期間の費用として認識している。報告企業は、当初は資産化の基準を満足させた開発プロジェクトを含む膨大な数の製品開発プロジェクトが商業上の失敗に終わる可能性があるため、このように処理する。したがって、企業は、開発費を資産として認識したのではない。」(E32(1989), par.44)

過去も現在も変わらず、そもそも資産化される(繰延べられる)開発費はそれほど多くはない、ということである。とするならば、開発費に係る会計処理としては、類似のケースであったとしても、抽象的な基準のもとで資産化される(繰延べられる)ケースと費用とされるケースが生じてしまうよりはむしろ、

一括費用処理とした方が現実的であるのかもしれない、とも考えられる。

なお、IAS38（2004）のもとでは、仮に開発費が資産化されたとしても、それは繰延べられた費用であり、その経済的実態が忠実に表現されたものとはいえない。そのため、取得原価主義会計という伝統的な会計の枠組みのなかで、その経済的実態をも追い求めるのであれば、それを（統合報告書などの）別の報告書において開示するという方法もあるのかもしれない。しかし仮に、闇雲に経済的実態のみを追い求めようとするならば、IASBの審議資料（2007）で提示された仮定の企業結合にもとづくような手法が採用されることとなり、それは伝統的な会計の枠組みを揺るがし、大きな変容へと繋がりがねないものとなろう。伝統的な会計の枠組みである取得原価主義会計は、常に揺らいでいる。それは、伝統的な枠組みが維持されたうえでの（好ましい）揺らぎである場合もあるし、新たな枠組みへと変容してしまう（会計の意義を失いかねない）揺らぎである場合もある。少なくとも本稿でとりあげた自己創設無形資産に係る認識基準については、現時点では伝統的な会計の枠組みのなかで踏みとどまっている、とみるべきであろう。

VI おわりに

本稿は、とくに自己創設無形資産に係る認識基準に焦点をあててその歴史の変遷を辿ることにより、その変遷のなかにみられる変化を浮き彫りにし、そこにある変わらぬものを確認することを目的としていた。

自己創設無形資産に係る認識基準の変遷は、そこにみられる変化にもとづき、はじめて開発費の資産化（繰延べ）に係る基準が誕生した第1期「萌芽期」、激しい議論の末、その資産化（繰延べ）規定が容認から強制となり、また、それが収益と費用の対応という観点ではなく経済的便益の発生の可能性の高さという観点から除々に説明されるようになり、さらに、研究開発費のみに限定されない広い意味での無形資産が対象とされるようになった第2期「激動期」、

およびその後、現在に至るまでの第3期「収束期」という、3つの時代に区分することができた。

自己創設無形資産に係る認識基準の歴史の変遷をより俯瞰するため、それを企業結合により取得された無形資産に係る認識基準の変遷にみられる変化にもとづく時代区分と比較し、また、(概念)フレームワークの開発とそこにみられる概念の変容による、自己創設無形資産に係る認識基準への影響を確認し、それらとの変化の一致と不一致を確認した。

さらに、近時の議論をあわせて確認してみると、そこでの議論は、過去から現在に至るまで実際には変わらず、繰り返されているものであることがわかった。そして、IASBの審議資料(2007)で提示されていたような仮定の企業結合にもとづく手法は、自己創設無形資産に係る認識の拡大、そして伝統的な取得原価主義会計に変容をもたらしかねないものである一方で、本稿で確認をした自己創設無形資産に係る認識基準の歴史の変遷にみられる変化は、そのような変容をもたらすようなものではなく、あくまでも取得原価主義会計の枠内で説明されうるものであるということを指摘した。ただし、費用とするのか資産化する(繰延べる)のかを実際に線引きすることは非常に難しく、また、実務においては各社に固有の個別具体的な説明が開示されていないため、線引きされた実際の基準が不明であるということを、日本におけるIFRS任意適用会社にみられる開発費の資産化(繰延べ)の事例を整理することにより確認した。

研究開発費についてはこれまで、多くの研究がなされ、その成果が蓄積されている。それらについて本稿では触れなかったが、たとえばSuzuki(2012)でとりあげられている、以下のようなインタビュー調査による結果のひとつが、現場の声として興味深いように思われた⁽⁹⁾。

(9)「開発費の資産計上に関しては、ほとんどの企業から同様の証言が得られた。特に自動車、重機、電気機器、化学、薬品産業からは多くの懸念が表明された」Suzuki(2012, p.114)という。

「例えば、複数の事業分野で多くの新規技術開発事業を手掛ける東証一部上場会社の元経理担当取締役は次のように証言する。

東証一部・役員…それと開発費ですね。…私はこの会社の経理部で、バブル期とその後も含めて、貸借対照表をきれいにする作業をずっとやってきた経緯があってですね、それで申し上げるんですけど、いま世界の不況の中でも、日本のBSはいちばんきれいだと思うんですよ。みな危ないものは落としてあるのでね。

…開発とか、プロジェクトのようなものを経理に査定させるなんて言うのは難しいわけですよ、私たちには。で、現場にそれをすると言われれば、現場は、当然「価値がある、成功する」というつもりで頑張っているわけでね、それを信じて経理はやっていられない。…そういう状態において、(これまでの制度では)保守主義という会計の知恵とか哲学が働いてきたわけでね。…これを落としてやることで、貸借対照表上でリスクをなくしてやるということが健全な経営につながるわけで…。(上記のプロセスを経て公表される)公正価値会計が投資家に有用な情報を与えるとも思わないし、我々の経営にも資するものではないですよ。

[Int. Cor. (TES 1, Production/Chemical, ex-Board member in charge of Acc.)-A-Tokyo, Feb., 2012] Suzuki (2012, pp.113-114)

IAS38 (2004) では、自己創設無形資産に係る認識基準として、測定信頼性や将来の経済的便益の発生の可能性の高さ等が謳われており、それらを基準として資産化(繰延べ)が行われる。しかし、上記インタビューは、その費用か資産(繰延べ)か、という線引きを実際に行うことがいかに難しいか、ということを実に物語っている。

*本稿のより大きな研究目的は、会計制度(とりわけ無形資産会計に係る会計制度全体)を歴史的に渉猟することにより、そこにみられる変化を浮き彫りにし、伝統的な取得原価主義会計の変容に繋がる変化と、そのような変容に

は繋がらない変化を、見極めていくことである。本稿でとりあげた自己創設無形資産の認識基準は、そのひとつである。第2章図表1では、無形資産の発生形態別分類を示したが、企業結合により取得された無形資産については認識の拡大という変容がみられる一方で、自己創設による無形資産についてはそのような変容はみられなかった。その発生形態により、その変化・変容も異なるのである。

筆者が修士論文を執筆する際、大塚先生に副査を担当して頂いた。その時のテーマが、今と同じ、無形資産会計であった。本稿をもって、大塚先生への謝辞とさせて頂きたい。

参考文献

- 欧文 *以下の文献において日本語訳書を記してあるものについては、当該訳書を参照している。
- Accounting Principles Board. 1970a. *Proposed APB Opinion: Business Combinations and Intangible Assets*. Exposure Draft. AICPA.
- . 1970b. *Business Combinations*. APB Opinion No. 16. AICPA.
- . 1970c. *Intangible Assets*. APB Opinion No. 17. AICPA.
- . 1970d. *Basic Concepts and Accounting Principles underlying Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of the Accounting Principles Board No. 4. AICPA. (川口順一訳. 1973. 『アメリカ公認会計士協会 企業会計原則』同文館.)
- American Accounting Association. 1936. A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports. *Accounting Review* 11(2). (中島省吾訳編. 1980. 『増訂 A.A.A. 会計原則：原文・解説・訳文および訳註』中央経済社.)
- . 1941. Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements. *Accounting Review* 16(2). (中島省吾訳編. 1980. 『増訂 A.A.A. 会計原則：原文・解説・訳文および訳註』中央経済社.)
- . 1948. Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements – 1948 Revision. *Accounting Review* 23(4). (中島省吾訳編. 1980. 『増訂 A.A.A. 会計原則：原文・解説・訳文および訳註』中央経済社.)
- . 1957. Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements – 1957 Revision. *Accounting Review* 32(4). (中島省吾訳編. 1980. 『増訂 A.A.A. 会計原則：原文・解説・訳文および訳註』中央経済社.)
- . 1966. *A Statement of Basic Accounting Theory*. AAA. (飯野利夫訳. 1969. 『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房.)
- . Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports. 1977. *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*. AAA. (染谷恭次郎訳. 1980. 『アメリカ会計学会・会計理論及び理論承認』国元書房.)

- American Institute of Accountants. 1940. *Reports of Committee on Terminology*. Accounting Research Bulletins No.7. AIA.
- . 1941. *Report of Committee on Terminology*. Accounting Research Bulletins No.9. AIA.
- . 1953. *Review and Résumé*. Accounting Terminology Bulletins No. 1. AIA. (渡辺進・上村久雄訳. 1959. 『アメリカ公認会計士協会 会計研究公報・会計用語公報』神戸大学経済経営研究所.)
- American Institute of Certified Public Accountants. 1973. *Objectives of Financial Statements*. Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements. AICPA. (川口順一訳. 1976. 『アメリカ公認会計士協会 財務諸表の目的』同文館.)
- Australian Accounting Standards Board. 2008. *Initial Accounting for Internally Generated Intangible Assets*. Discussion Paper. AASB.
- Committee on Accounting Procedure. 1944. *Accounting for Intangible Assets*. Accounting Research Bulletin No. 24. AIA.
- . 1950. *Business Combinations*. Accounting Research Bulletin No. 40. AIA.
- . 1953. *Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins*. Accounting Research Bulletin No. 43. AIA.
- . 1957. *Business Combinations*. Accounting Research Bulletin No. 48. AIA.
- Financial Accounting Standards Board. 1974. *Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Consideration of the Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements*. Discussion Memorandum. FASB.
- . 1975. *Criteria for Determining Materiality*. Discussion Memorandum. FASB.
- . 1976a. *Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements of Business Enterprises*. FASB.
- . 1976b. *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and their Measurement*. Discussion Memorandum. FASB. (津守常弘監訳. 1997. 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社.)
- . 1977. *Objectives of Financial Reporting and Elements of Financial Statements of Business Enterprises*. Exposure Draft of a Proposed Statement of Financial Accounting Concepts. FASB.
- . 1978. *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 1. FASB. (平松一夫・広瀬義州訳. 2002. 『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社.)
- . 1979. *Elements of Financial Statements of Business Enterprises*. Revised Exposure Draft. FASB.
- . 1980a. *Qualitative Characteristics of Accounting Information*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. FASB. (平松一夫・広瀬義州訳. 2002. 『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社.)
- . 1980b. *Elements of Financial Statements of Business Enterprises*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 3. FASB.
- . 1980c. *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 4. FASB. (平松一夫・広瀬義州訳. 2002. 『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社.)
- . 1983. *Concepts Statements 2 and 3 to Apply Them to Nonbusiness Organizations*. Exposure Draft. FASB.
- . 1984. *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. FASB. (平松一夫・広瀬義州訳. 2002. 『FASB

- 財務会計の諸概念 [増補版] 中央経済社.)
- . 1985a. *Elements of Financial Statements*. Revised Exposure Draft. FASB.
 - . 1985b. *Elements of Financial Statements*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. FASB. (平松一夫・広瀬義州訳. 2002. 『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社.)
 - . 1985c. *Elements of Financial Statements—a Replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (Incorporating an Amendment of FASB Concepts Statement No. 2)*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. FASB. (平松一夫・広瀬義州訳. 2002. 『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社.)
 - . 1999a. *Business Combinations and Intangible Assets*. Proposed Statement of Financial Accounting Standards. FASB.
 - . 1999b. *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*. Special Report. FASB.
 - . 2000. *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 7. FASB. (平松一夫・広瀬義州訳. 2002. 『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社.)
 - . 2001a. *Business Combinations and Intangible Assets—Accounting for Goodwill*. Proposed Statement of Financial Accounting Standards. FASB.
 - . 2001b. *Business Combinations*. Statement of Financial Accounting Standards No. 141. FASB.
 - . 2001c. *Goodwill and Other Intangible Assets*. Statement of Financial Accounting Standards No. 142. FASB.
 - . 2004. *Summary of FASB Tentative Decisions on Business Combinations*. FASB.
 - . 2005. *Business Combinations—A Replacement of FASB Statement No. 141*. Proposed Statement of Financial Accounting Standards. FASB.
 - . 2007. *Business Combinations*. Statement of Financial Accounting Standards No. 141(R). FASB.
 - . 2008. *Goodwill and Other Intangible Assets*. Statement of Financial Accounting Standards No. 142 (Amended). FASB.
 - . 2009a. *Business Combinations*. FASB Accounting Standards Codification™ Topic 805. FASB.
 - . 2009b. *Intangibles—Goodwill and Other*. FASB Accounting Standards Codification™ Topic 350. FASB.
 - . 2009c. *Research and Development*. FASB Accounting Standards Codification™ Topic 730. FASB.
- International Accounting Standards Board. 2002a. *Proposed Amendments to Intangible Assets IAS38*. Exposure Draft. IASB. (IAS38E (2002)) (日本公認会計士協会訳. 2002. 『IAS 公開草案 : IAS 第38号改訂 無形資産』.)
- . 2002b. *Business Combinations*. Exposure Draft No. 3. IASB.
 - . 2004a. *Intangible Assets*. International Accounting Standard No. 38. IASB. (IAS38 (2004)) (企業会計基準委員会 財務会計基準機構日本語訳監修. 2005. 『国際財務報告基準書 (IFRSs) 2004』レクシスネクシス・ジャパン.)
 - . 2004b. *Business Combinations*. International Financial Reporting Standard No. 3. IASB.
 - . 2005. *Proposed Amendments to IFRS 3, Business Combinations*. Exposure Draft. IASB.
 - . 2007. *Intangible Assets (Project); Draft Preliminary Technical Paper (Agenda Paper 3C); 23 January 2007 London (Board Meeting)*. Information for Observers.
 - . 2008. *Business Combinations*. International Financial Reporting Standard No. 3(R). IASB.

- International Accounting Standards Committee. 1977. *Accounting for Research and Development Costs*. Exposure Draft No. 9. IASC. (E9 (1977)) (日本公認会計士協会訳. 1977. 「国際会計基準公開草案第9号「基礎研究費および開発費の会計(案)」『産業経理』37(5).)
- . 1978. *Accounting for Research and Development Activities*. International Accounting Standard No. 9. IASC. (IAS9 (1978)) (日本公認会計士協会訳. 1978. 「国際会計基準第9号「研究および開発活動の会計」『産業経理』38(10).)
- . 1981. *Accounting for Business Combinations*. Exposure Draft No. 22. IASC.
- . 1983. *Accounting for Business Combinations*. International Accounting Standard No. 22. IASC.
- . 1988. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. Exposure Draft. IASC. (日本公認会計士協会訳. 1988. 『財務諸表の作成表示に関する枠組(案)].)
- . 1989a. *Comparability of Financial Statements Proposed Amendments to International Accounting Standards 2, 5, 8, 9, 11, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23 and 25*. Exposure Draft No. 32. (E32 (1989)) (日本公認会計士協会訳. 1989. 「公開草案第32号: 国際会計基準 財務諸表の比較可能性(国際会計基準第2号, 第5号, 第8号, 第9号, 第11号, 第16号, 第17号, 第18号, 第19号, 第21号, 第22号, 第23号及第25号の改訂案)].)
- . 1989b. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. IASC. (企業会計基準委員会 財務会計基準機構監訳. 2010. 『国際財務報告基準(IFRS)2010』中央経済社.)
- . 1991. *Research and Development Activities*. Exposure Draft No. 37. IASC. (E37 (1991)) (日本公認会計士協会訳. 1991. 「国際会計基準 公開草案第37号: 研究及び開発活動の会計(案)」『JICPA ジャーナル』436.)
- . 1992. *Business Combinations*. Exposure Draft No. 45. IASC.
- . 1993a. *Research and Development Costs*. Revised International Accounting Standard No. 9. IASC. (IAS9 (1993)) (日本公認会計士協会. 1993. 「IAS第9号: 研究及び開発費」『JICPA ジャーナル』459.)
- . 1993b. *Business Combinations*. Revised International Accounting Standard No. 22. IASC.
- . 1994. *Intangible Assets*. A Draft Statement of Principles. IASC. (D (1994))
- . 1995. *Intangible Assets*. Exposure Draft No. 50. IASC. (E50 (1995)) (日本公認会計士協会訳. 1995. 「国際会計基準 公開草案第50号: 無形資産(案)」『JICPA ジャーナル』483.)
- . 1997a. *Intangible Assets*. Exposure Draft No. 60. IASC. (E60 (1997)) (岩田宜子. 1997. 「国際会計基準公開草案第60号「無形資産」の概要について」『JICPA ジャーナル』508.)
- . 1997b. *Business Combinations*. Exposure Draft No. 61. IASC.
- . 1998a. *Intangible Assets*. International Accounting Standard No. 38. IASC. (IAS38 (1998)) (日本公認会計士協会国際委員会訳. 2001. 『国際会計基準書2001』同文館.)
- . 1998b. *Business Combinations*. Revised International Accounting Standard No. 22. IASC.
- Moonitz, M., 1961. *The Basic Postulates of Accounting*. Accounting Research Study No.1. AICPA. (佐藤孝一・新井清光共訳. 1962. 『アメリカ公認会計士協会 会計公準と会計原則』中央経済社.)
- Paton, W. A. and A. C. Littleton. 1940. *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. American Accounting Association Monograph No. 3. AAA. (中島省吾訳. 1958. 『会社会計基準序説改訳版』森山書店.)
- Sanders, T. H., H. R. Hatfield, and U. Moore. 1938. *A Statement of Accounting Principles*. AIA. (山本繁・勝山進・小関勇訳. 1979. 『SHM 会計原則』同文館.)
- Sprouse, R. T. and M. Moonitz. 1962. *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*. Accounting Research Study No.3. AICPA. (佐藤孝一・新井清光共訳. 1962. 『アメリカ公認会計士協会 会計公準と会計原則』中央経済社.)

Storey, R. K. and Storey, S., 1998. *Special Report - The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*. Financial Accounting Series. FASB. (企業財務制度研究会訳, 2001. 『COFRI 実務研究叢書 財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社.)

■和文

伊藤邦雄. 2006. 『無形資産の会計』中央経済社.

小野行雄. 1992. 「国際会計基準委員会理事会報告—シカゴ会議—」『JICPA ジャーナル』449.

———. 1995. 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告—アムステルダム会議—」『JICPA ジャーナル』481.

企業会計基準委員会. 2008a. 『企業会計基準第23号:「研究開発費等に係る会計基準」の一部改正』ASBJ.

———. 2008b. 『社内発生開発費の IFRS のもとにおける開示の実態調査』ASBJ.

———. 2009. 『無形資産に関する論点の整理』ASBJ.

企業会計審議会. 1998a. 『研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書』.

———. 1998b. 『研究開発費等に係る会計基準』.

柴健次編著. 2012. 『IFRS 教育の基礎研究』創成社.

島永和幸. 2010. 「自己創設無形資産会計に係る当初の会計処理—IASB 審議提案と AASB 討議資料第138号に焦点を当てて—」『国際会計研究学会年報 2010年度』.

白鳥栄一. 1991. 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会と会計サミットの報告—ミラノ・ブラッセル—」『JICPA ジャーナル』434.

⁽¹⁰⁾Suzuki Tomo (2012) オックスフォード・レポート: 日本の経済社会に対する IFRS の影響に関する調査研究 (The Impact of IFRS on Wider Stakeholders of Socio-Economy in Japan) 金融庁提出ポリシー・ディスカッション・ペーパー; 初度提出: 2012年3月30日 (Policy Discussion Paper; Submitted to Financial Services Agency, the Government of Japan; 30th March, 2012; Tokyo.

津守常弘. 2002. 『会計基準形成の論理』森山書店.

徳永忠明. 1990. 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告」『JICPA ジャーナル』422.

———. 1991. 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告—ロンドン会議—」『JICPA ジャーナル』430.

日本会計研究学会スタディ・グループ. 2011. 『中間報告 IFRS の教育に関する研究』日本会計研究学会.

西川郁生. 1995a. 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告—ブタペスト会議—」『JICPA ジャーナル』474.

———. 1995b. 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告—デュッセルドルフ会議—」『JICPA ジャーナル』479.

西川郁生・山田辰巳. 1996. 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告—バルセロナ会議報告—」『JICPA ジャーナル』497.

———. 1997a. 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告—ロンドン会議—」『JICPA ジャーナル』500.

———. 1997b. 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告—北京会議—」『JICPA ジャーナル』507.

(10) 当該報告書に関する引用形式については、当該報告書で示されている引用フォームによる。

- . 1998a. 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告 (ロンドン会議)」『JICPA ジャーナル』513.
- . 1998b. 「国際会計基準委員会 (IASC) 理事会報告 (ナイアガラ会議)」『JICPA ジャーナル』518.
- 広瀬義州編著. 2011. 『財務報告の変革』中央経済社.
- 藤田晶子. 2012. 『無形資産会計のフレームワーク』中央経済社.
- 山内暁. 2010a. 『暖簾の会計』中央経済社.
- . 2010b. 「企業結合により取得された無形資産に係る認識基準の変遷—20世紀中期から21世紀初頭に至るまでの米国会計基準と国際財務報告基準を手がかりとして」『産業経理』70(1).

■ 有価証券報告書等

- アンリツ 四半期報告書, 第87期 第1四半期 (平成24年4月1日 - 平成24年6月30日).
- SBI ホールディングス 四半期報告書, 第15期 第1四半期 (平成24年4月1日 - 平成24年6月30日).
- 住友商事 有価証券報告書, 第143期 (平成22年4月1日 - 平成23年3月31日).
- 住友商事 有価証券報告書, 第144期 (平成23年4月1日 - 平成24年3月31日).
- ディー・エヌ・エー 四半期報告書, 第15期 第1四半期 (平成24年4月1日 - 平成24年6月30日).
- 日本板硝子 有価証券報告書, 第146期 (平成23年4月1日 - 平成24年3月31日).
- 日本たばこ産業 有価証券報告書, 第27期 (平成23年4月1日 - 平成24年3月31日).
- 日本電波工業 有価証券報告書, 第69期 (平成21年4月1日 - 平成22年3月31日).
- 日本電波工業 有価証券報告書, 第70期 (平成22年4月1日 - 平成23年3月31日).
- 日本電波工業 有価証券報告書, 第71期 (平成23年4月1日 - 平成24年3月31日).
- HOYA 有価証券報告書, 第73期 (平成22年4月1日 - 平成23年3月31日).
- HOYA 有価証券報告書, 第74期 (平成23年4月1日 - 平成24年3月31日).

■ Web Site

- 東京証券取引所 「IFRSを早期適用している会社一覧 (平成24年9月現在)」
〔<http://www.tse.or.jp/rules/ifrs/info.html>〕 (accessed 2012/10/15)