

# 研究開発費の会計処理

飯 塚 雄 基

## 1. はじめに

本稿の目的は、概念フレームワークの解釈に基づき、現行の IAS 第 38 号における研究開発費の会計処理の是非を検討することにある。

研究開発費は無形資産会計の一分野として議論されるのが一般的であるが、会計学上、無形資産に一層の関心が集まったのは 1990 年代以降、より具体的には 1994 年のジェンキンズ・リポート<sup>1)</sup>が公表されて以降とされる<sup>2)</sup>。

そこでの共通の問題意識は、無形資産が企業および社会にとって重要なバリュー・ドライバー（価値決定因子）になってきたという事実認識と、会計がそれに対して何らかの対策を打たなければならないという危機感である<sup>3)</sup>。そのような問題意識に基づき、これまで数多くの研究がなされてきたが、特

---

1) ジェンキンズ・リポートの概要については次を参照されたい。北山弘樹「ジェンキンズ・リポートの展開 — ビジネスリポーティングの包括モデル」『税経通信』第 57 巻第 3 号（2002 年 2 月）、130-136 頁。

2) 伊藤邦雄編著『無形資産会計』中央経済社、2006 年、7 頁；D. J. Skinner, “Accounting for intangibles - a critical review of policy recommendations,” *Accounting and Business Research*, Vol. 38, No. 3, 2008, p. 203; Organization for Economic Co-operation and Development, *Corporate Reporting of Intangible Assets: A Progress Report*, OECD, Apr. 2012, p. 4. なお、ジェンキンズ・リポートは、無形資産会計のみならず、現在の統合報告またはサステナビリティ会計の先駆と位置付けられることがある（広瀬義州編著『財務報告の変革』中央経済社、2011 年、5 頁；B. H. Herz, *More Accounting Changes - Financial Reporting through the Age of Crisis and Globalization*, Emerald Group Publishing Limited, 2016, p. 38.）。その意味では、無形資産会計とビジネスリポーティングは密接にかかわっているといえよう。

に自己創設の無形資産については、きわめて不確実性が高く、その取り扱いをどうすればよいのかをめぐって多くの論争がなされてきた<sup>4)</sup>。その結果は会計基準の内容にも反映されている。例えば、自己創設無形資産の1つに数えられる研究開発による無形資産の会計処理はいまだに会計基準間に相違を残している。その相違を簡潔に述べれば、日本および米国の会計基準のもとでは、研究開発費をすべて発生時に費用計上するように求められるのに対し<sup>5)</sup>、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board；以下、「IASB」という）により公表されているIAS第38号（International Accounting Standards No. 38: Intangibles Assets）のもとでは、研究開発費のうち一定の条件を満たすものを資産計上するように求められる。

このIAS第38号における研究開発費の取扱い対しては、従来から様々な

---

3) L. Edvinsson and M. S. Malone, *Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*, Harper Business, 1997, pp. 1-3（高橋透訳『インテレクトチュアル・キャピタル』日本能率協会マネジメントセンター, 1999年, 14-15頁）；C. Leadbeater, *New Measures for the New Economy*, ICAEW, 1999, pars. 4-7；P. H. Sullivan, *Value-Driven Intellectual Capital*, John Wiley & Sons, 2000, pp. 111-124（森田松太郎監修『知的経営の神髄—知的資本を市場価値に転換させる手法』東洋経済新報社, 2002年, 124-136頁）；M. M. Blair and S. M. H. Wallman, *Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles*, Brookings Institution Press, 2001, pp. 7-9, 16-20（広瀬義州他訳『ブランド価値評価入門：見えざる富の創造』中央経済社, 2002年, 15-17, 32-38頁）；B. Lev, *Intangibles - Management, Measurement, and Reporting*, Brookings Institution Press, 2001, pp. 7-9（広瀬義州・桜井久勝監訳『ブランドの経営と会計』東洋経済新報社, 2002年, 12-14頁）；広瀬義州『知的財産会計』税務経理協会, 2006年, 29-37；CFA Institute, *Comprehensive Business Reporting Model - Financial Reporting for Investors*, CFA Institute, July 2007, p. 2；広瀬義州「ビジネスモデルと会計」『早稲田商学』第434号（2013年1月）, 248-254頁など。

4) その代表例としてよく取り上げられるのは、D. J. Skinner, "Accounting for intangibles - a critical review of policy recommendations," *Accounting and Business Research*, Vol. 38, No. 3, 2008. および B. Lev, "A rejoinder to Douglas Skinner's 'Accounting for intangibles-a critical review of policy recommendations'," *Accounting and Business Research*, Vol. 38, No. 3, 2008. である。

5) 企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」企業会計審議会, 1998年, 二；Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No. 2: Accounting for Research and Development Costs*, FASB, 1974, par. 12.

評価がなされてきた。そのいくつかを端的に述べれば、オンバランスに向けた大きな一歩である<sup>6)</sup>、資産計上の要件を判断するのはきわめて難しい<sup>7)</sup>、現実に資産計上されるケースがほとんどない<sup>8)</sup>、コストがベネフィットに見合わない<sup>9)</sup>、主観的な判断を要するため会計的な裁量の余地がある<sup>10)</sup>、などである。これらの評価は、主としてIAS第38号適用の実態、すなわちそれが実務にもたらす影響という観点からなされたものであり、必ずしもその理論的・概念的問題に焦点を当てたものではないといえよう。

しかし、IAS第38号の冒頭には次のような定めがある。

「国際会計基準第38号『無形資産』（IAS第38号）は、第1項から第133項に示されている。すべての項は同等の権威を有するが、IASBに採用された際にも、IASCの基準様式をそのまま保持する。IAS第38号は、本基準の目的、結論の根拠、『国際財務報告基準に関する趣意書』および『財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク』に照らして解釈すべきである。IAS第8号『会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬』は、明示的な指針がない場合において、会計方針の選択および適用のための根拠を提供する<sup>11)</sup>。」

---

6) 金田堅太郎「取得法が提起する無形資産会計の論点」『会計』第194巻第5号（2018年11月）、68頁；G. V. Smith and R. L. Parr, *Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets*, 3rd ed., John Wiley & Sons, Inc., 2000, p. 121.

7) 白石和孝「自己創設無形資産の資産計上をめぐる課題」『企業会計』第65巻第6号（2013年6月）、20頁。

8) 池田健一「IFRSの無形資産会計基準とその課題」『福岡大学商学論叢』第51巻第2・3号（2006年12月）、229頁；山内暁「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—」『早稲田商学』第434号（2013年1月）、370頁。

9) International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 38: Intangible Assets*, IASB, 2017, par. BCZ38(f) (IFRS財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part C』中央経済社、2018年、C1625頁)。

10) D. J. Skinner, *op. cit.* supra note (4), pp. 202-203.

このように IAS 第 38 号は、本来、概念フレームワーク（ならびに趣意書および IAS 第 8 号）に照らして解釈すべきものであるが、概念フレームワークとの整合性という観点からその問題点を検討する研究はそれほど多くないように思われる<sup>12)</sup>。たしかに、保守主義に整合するとか、信頼性のある測定を重視しているとか、比較可能性を損なうなどの指摘はあるが<sup>13)</sup>、それが概念フレームワークを意識したものかどうかは定かではない。

しかし、IAS 第 38 号と概念フレームワークとの整合性を検討する意義は少なくないように思われる。とりわけ今後のコンバージェンスのあり方を検討するうえで重要である<sup>14)</sup>。より良い会計基準を新設・改廃するためには、既存の概念フレームワークとの整合性が問われるはずであり、それに関する問題点をあらかじめ議論しておくことには意味がある。また、会計基準を新設・改廃するのではなく概念フレームワークを改訂する場合においても、個別の会計基準に照らしてその問題点を検討しておく必要があるだろう。

そこで本稿では、IAS 第 38 号が持つ特徴の一つともいえる、研究開発費の会計処理に焦点を当て、これを概念フレームワークとの整合性という観点から検討したい。

---

11) International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 38: Intangible Assets*, IASB, 2017 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part A』中央経済社, 2018 年, A1192 頁)。

12) もちろん、まったく存在しないということではない。例えば次の文献では、研究開発費を含む無形資産の意義や認識、測定の問題が概念フレームワークに照らして論じられている (Wayne S. Upton Jr., *FASB Special Report: Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy*, FASB, Apr. 2001, pp. 68-76.)。

13) A. Wyatt, Z. Matolcsy, and D. Stokes, "Capitalisation of Intangibles - A Review of Current Practice and the Regulatory Framework," *Australian Accounting Review*, Vol. 11, No. 2, 2001, p. 34; 濱本道正「自己創設無形資産の会計」『税経セミナー』第 45 巻第 10 号 (2000 年 6 月), 7 頁など。

14) ただし、現在のところ、開発費の資産計上については、「国際会計基準における考え方が我が国における会計基準に係る基本的な考え方と大きく異なるものとしており、国際的な整合性を図る必要性は乏しい」とされている (企業会計基準委員会「中期運営方針」企業会計基準委員会, 2016 年, 5 頁)。

本稿の構成は次のとおりである。次節では、IAS 第 38 号の概要を述べるとともに、概念フレームワークに照らして解釈されるべき具体的な問題を明らかにする。第 3 節および第 4 節では、概念フレームワークを参照してその問題についての解釈を示し、第 5 節では、その解釈に則って現在の IAS 第 38 号における会計処理を評価するとともに、代替案となりうる別の会計処理を検討する。最後に本稿を締めくくり、今後の課題と展望を述べることにしたい。

## 2. IAS 第 38 号と研究開発費

### 2.1 IAS 第 38 号の概要

IAS 第 38 号は無形資産一般を対象とする会計基準であるため<sup>15)</sup>、まずは無形資産一般の取扱いを述べた後、研究開発費の取扱いに焦点を当てたい。

無形資産とは、「物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産<sup>16)</sup>」をいう。無形資産も資産である以上、有形資産や金融資産と同様に資産の定義を満たす必要がある<sup>17)</sup>。たしかに、「物的形態は、資産の存在に不可欠なものではない<sup>18)</sup>」ため、無形であること、すなわち物質的実体のないことによって資産の存在が否定されるわけではない。その意味では、無形であるか否かよりも、資産であるか否かの方が重要である。しかし、無形であることは、資産の定義を満たすか否かに影響を及ぼすために無視することはできない。例えば、

---

15) ただし、一部の無形資産は適用範囲から除外されている (IASB, *op. cit. supra* note (11), pars. 2-7 (IFRS 財団編, 前掲(11), A1193-A1194 頁).).

16) *Ibid.*, par. 8 (同上, A1194 頁).

17) 資産とは、(a) 過去の事象の結果として企業が支配し、かつ (b) 将来の経済的利益が企業へ流入することが期待される資源をいう (*Ibid.* (同上, 同頁).).

18) International Accounting Standards Board, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB, 2009, par. 56 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準』中央経済社, 2009 年, 80 頁).

次の3点は、ある無形の項目が資産であるか否かを判断することに大きな影響を及ぼす要素である。すなわち、識別可能性<sup>19)</sup>、資源に対する支配<sup>20)</sup>および将来の経済的便益の存在<sup>21)</sup>である<sup>22)</sup>。この3点を立証することができるか否かが無形資産の定義を満たすか否かの判断を左右するといえよう。

ある項目を無形資産として認識するには、その項目が、無形資産の定義を満たすことはもとより、次の2つの認識規準を満たす必要がある<sup>23)</sup>。第1に資産に起因する、期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと、第2に資産の取得原価を、信頼性をもって測定することができることである<sup>24)</sup>。

かかる認識規準は無形資産一般に共通するものであるが、IAS第38号では、かかる認識規準をいかに適用すべきかについて、取得形態ごとに詳細な規定が置かれている<sup>25)</sup>。無形資産の取得形態は大きく分けて外部取得と自己

---

19) 識別可能性は無形資産の定義を満たすための要件であり、かつ、のれんと区別するために必要な要件でもあるので (IASB, *op. cit. supra* note (11), par. 11 (IFRS 財団編, 前掲(11), A1196頁).), のれんは無形資産に含まれない。なお、自己創設無形資産の識別可能性、すなわち自己創設無形資産とのれんの区別については、R. R. Petkov, “The Current Financial Crisis and Its Potential Impact on Internally Generated Intangible Assets,” *International Journal of Business and Management*, Vol. 6, No. 3, 2011, p. 41-42を参照されたい。

20) 無形資産を支配できる能力は、通常、法廷において行使可能な法的権利に起因し、法的権利がない場合は、支配の立証はより困難となるが、他の方法によって将来の経済的便益を支配できるかもしれないので、権利の法的強制力は支配のための必要条件ではない (*Ibid.*, par. 13 (同上, A1196頁).)。

21) 無形資産がもたらす将来の経済的便益には、製品またはサービスの売上収益、費用節減または企業による資産の使用によってもたらされるその他の利益が含まれ、例えば、製造工程における知的資産の使用は、将来の収入の増加よりもむしろ将来の製造原価の減少になる可能性がある (*Ibid.*, par. 17 (同上, A1197頁).)。

22) *Ibid.*, par. 10 (同上, A1195頁)。

23) *Ibid.*, par. 18 (同上, A1197頁)。

24) *Ibid.*, par. 21 (同上, 同頁)。

25) このような無形資産一般の分類方法は先行研究でも採用されている (M. C. Miller and M. A. Islam, *Accounting Theory Monograph No.7: The Definition and Recognition of Assets*, Australian Accounting Research Foundation, 1988, pars. 6.03-6.07 (太田正博・J. ロック訳『資産の定義と認識』中央経済社, 1992年, 136-140頁) など)。

創設の2つに分けることができるが、外部取得はさらに個別の取得と企業結合に分けられる。自己創設については様々な種類が掲げられているが、その代表例は研究開発である<sup>26)</sup>。以下、研究開発を中心に、自己創設<sup>27)</sup>の無形資産について認識と測定のある方を述べたい。

## 2.2 自己創設無形資産の認識と測定

上述の2つの認識規準は、自己創設無形資産にも等しく適用される。ただし、その際、自己創設プロセスの全体が研究の局面と開発の局面に分けられ、それぞれに対して認識規準が適用されることになる<sup>28)</sup>。

研究から生じた無形資産の認識は認められず、その支出はすべて発生時に費用計上することが求められる<sup>29)</sup>。なぜならば、研究の局面においては、将来の経済的便益を創出する可能性の高い無形資産の存在を立証することができないからである<sup>30)</sup>。上述の認識規準は無形資産一般の認識規準であるため、研究の局面にも等しく適用されるが、IAS第38号では、研究の局面では認識規準が満たされないことが前提とされているのである。

他方、開発から生じた無形資産は、企業が次のすべてを立証できる場合に限り、認識しなければならない<sup>31)</sup>。

---

26) ただし、IAS第38号には取得形態に加えて政府補助金による取得（IASB, *op. cit. supra note* (11), par. 44 (IFRS財団編, 前掲(注11), A1200頁).)と資産の交換（*Ibid.*, par. 45 (同上, 同頁).)の場合についても定められている。

27) 以下、「自己創設」という用語と「創出」という用語を文脈に応じて互換的に用いる。

28) IASB, *op. cit. supra note* (11), par. 52 (IFRS財団編, 前掲(注11), A1203頁).

29) *Ibid.*, par. 54 (同上, 同頁).

30) *Ibid.*, par. 55 (同上, 同頁).

31) *Ibid.*, par. 57 (同上, 同頁).

- (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) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ、企業は、無形資産による産出物または無形資産それ自体の市場の存在、あるいは、無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産が企業の事業に役立つことを立証しなければならない。
- (e) 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に必要となる、適切な技術上、財務上およびその他の資源の利用可能性
- (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

なぜこれらの規準を満たす場合に無形資産の認識が求められるのであろうか<sup>32)</sup>。それは、「開発局面では、無形資産を識別でき、かつ資産が将来の経済

---

32) ただし、自己創設無形資産のうち、一部の項目についてはあらかじめその認識の可能性が否定されている。すなわち、「内部で創出される、ブランド、題字、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」(*Ibid.*, par. 63 (同上, A1203 頁).)とされる。なぜなら、これらの項目は、「事業を全体として発展させる原価と区別することは不可能」(*Ibid.*, par. 64 (同上, 同頁).)だからである。これらの項目をあらかじめ IAS 第 38 号に示した理由については、「この種の自己創設無形資産項目が、IAS 第 38 号の規準を満たすことはほとんど、それどころか決してない」(*IASB, op. cit. supra note (9), par. BCZ45 (IFRS 財団編, 前掲 (注9), C1627 頁.)*) が、「誤解を避けるために、(中略一引用者)、この結論を明確な禁止の形で定めることを決定した」(*Ibid.* (同上, 同頁).) という。なお、上記項目のうち、自己創設ブランドについては、次を参照されたい。藤田晶子「のれんとブランド」『会計』第 160 巻第 2 号 (2001 年 2 月), 67-70 頁; 渡辺剛「ブランドの資産性とその評価の問題点」『福岡大学商学論叢』第 45 巻第 3 号 (2000 年 12 月), 371-375 頁。



的便益を創出する可能性が高いことを立証できる場合があるから<sup>33)</sup>」であり、「開発局面は研究局面よりも進んだものである<sup>34)</sup>」とされる<sup>35)</sup>。

### 2.3 研究開発費の規準と概念フレームワーク

それでは、開発費についてこれほどまでに具体的な認識規準が定められている理由は何であろうか。それは、次に掲げる理由により、「資産認識の要件を満たすか否かの判定が困難な場合がある<sup>36)</sup>」からである。

- (a) 期待する将来の経済的便益を生成する識別可能資産が存在するかどうか、またそれがいつ存在するかを識別することに関する問題
- (b) 資産の取得原価を信頼性をもって決定することに関する問題

また、上述の具体的な認識規準と無形資産の一般的な認識規準の関係については、「無形資産の一般的な認識規準をより詳細にした、自己創設無形資産に関する特定の認識規準を盛り込んでいる<sup>37)</sup>」とされ、こうした具体的な認識規準は、「企業が無形資産を取得する場合にはいつでも、黙示的に満たされていると推定される<sup>38)</sup>」としている。そのため、「IAS 第 38 号は、企業が自己創設無形資産についてのみ、これらの規準が満たされていることを立証する

---

33) IASB, *op. cit. supra* note (11), par. 58 (IFRS 財団編, 前掲 (注 11), A1203 頁).

34) *Ibid.* (同上, 同頁).

35) ただし、「当初費用として認識した無形項目に関する支出は、後日、無形資産の取得原価の一部として認識してはならない」(*Ibid.*, par. 71 (同上, A1205 頁).) ので、資産計上の対象になるのは、あくまでも規準を満たした後になされた支出に限られる。なお、基準設定過程における資産計上の是非をめぐる議論については、IASB, *op. cit. supra* note (9), pars. BCZ38-41 (IFRS 財団編, 前掲 (注 9), C1624-C1626 頁) を参照されたい。

36) *Ibid.*, par. 51 (同上, A1201 頁).

37) IASB, *op. cit. supra* note (9), par. BCZ42 (IFRS 財団編, 前掲 (注 9), C1626 頁).

38) *Ibid.* (同上, 同頁).

ことを要求している<sup>39)</sup>」という。

このように、開発費の認識規準は、「資産認識の要件の判定が困難である」ことを踏まえ、無形資産の一般的な認識規準をより詳細にしたものであるということがわかる。そのため、無形資産の一般的な認識規準をどう解釈するのかによって開発費の認識規準の意義およびこれに対する評価も異なりうるので、この無形資産の一般的な認識規準こそ、概念フレームワークに照らして解釈されるべきものであろう。

したがって、概念フレームワークに定める認識規準の意義を検討した結果、現在のIAS第38号に定める開発費の会計処理をより強く根拠づけることができるかもしれない一方で、現在の会計処理とは異なる代替案の方が望ましいという結論に達するかもしれない。

そこで以下では、IAS第38号公表当時の概念フレームワーク（以下、「1989年フレームワーク」という）における認識規準の意義を明らかにしたい<sup>40)</sup>。

### 3. 概念フレームワークと認識規準

概念フレームワークでは、構成要素の定義を満たす項目を認識するために、2つの認識規準を満たさなければならないとされている<sup>41)</sup>。第1に「将来の経済的便益の蓋然性」であり、これは、当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するかまたは企業から流出する可能性が高いことを求める要件である。第2に当該項目が信頼性をもつて測定できる原価または価値を有していなければならないという要件である。

第1の要件である「将来の経済的便益の蓋然性」については、次のように述べられている。

---

39) *Ibid.* (同上, 同頁).

40) なお、現在の概念フレームワーク(2018年改訂)との整合性を問うこともできるが、これについては稿を改めて詳述したい。

41) IASB, *op. cit. supra* note (18), par. 83 (IFRS財団編, 前掲(注18), 84頁).

「蓋然性の概念は、ある項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入することまたは企業から流出することについての不確実性の程度に言及するために、認識規準において用いられている。この概念は、企業が活動する環境を特徴づける不確実性と一致する。将来の経済的便益の流入出入に付随する不確実性の程度の評価は、財務諸表の作成時に利用可能な証拠に基づいて行われる。例えば、ある企業に対して有する債権が支払われる可能性が高いときは、反証がない限り、資産として当該債権を認識することが正当化される。しかし、多数の債権の場合には、ある程度の不払いが生じる可能性は通常高いものと考えられる。したがって、経済的便益の予想される減少を表す費用が認識される<sup>42)</sup>。」

このように認識に当たってはまず、将来の経済的便益の流入出入に付随する不確実性の程度の評価が求められる。これは、認識を正当化するためには、発生の可能性が高い、裏を返せば不確実性の程度が低くなければならないことを意味している。すなわち、「将来の経済的便益の蓋然性」の要件は、認識に伴う不確実性への対処の仕方を定めたものと理解できる。したがって、例えば経済的便益が企業に流入することが見込まれない支出が発生した場合には、貸借対照表に資産は認識されず、その代わり、かかる取引は損益計算書において費用として認識される。この取扱いは、支出を発生させた経営者の意図が企業の将来の経済的便益を生み出すこと以外のものであったこと、または経営者が判断を誤ったということの意味するものではなく、経済的便益が当該会計期間以降に企業に流入することについての確実性の程度が、資産の認識を保証するには不十分であるということの意味している<sup>43)</sup>。

他方、第2の要件である「測定信頼性」については、特に見積りを行う

---

42) *Ibid.*, par. 85 (同上, 同頁).

43) *Ibid.*, par. 90 (同上, 85頁).

場合を前提に次のように述べられている。

「多くの場合、原価または価値は見積らなければならない。合理的な見積りの採用は、財務諸表の作成に必要不可欠であり、その信頼性を損なうものではない。しかし、合理的な見積りができない場合には、当該項目は貸借対照表または損益計算書に認識されない。例えば、訴訟から見込まれる収入額は、資産と収益の双方の定義を満たし、かつ、認識のための蓋然性規準も満たすかもしれない。しかし、その請求権を信頼性をもって測定することができない場合には、資産または収益として認識すべきではない<sup>44)</sup>。」

もとより不確実性が存在する状況下では、財務諸表作成のための見積りが不可欠となる。なぜならば、「事業活動に固有の不確実性が存在するため、財務諸表の項目には、正確に測定できず、見積りのみで測定される項目も多い<sup>45)</sup>」からである。しかし、その水準は合理的なものに限定されなければならない。すなわち、「測定の信頼性」の要件は、合理的な見積りを求めることによって測定に伴う不確実性への対処の仕方を定めたものと理解できよう。したがって、ある項目の財務的影響の測定が不確実である場合には、当該項目を財務諸表に認識しないのが一般的であり、例えば、多くの企業では時とともに内部でのれんが発生するが、通常、そのようなのれんについて信頼性をもって識別または測定することは困難であるとされる<sup>46)</sup>。

---

44) *Ibid.*, par. 86 (同上, 同頁)。

45) International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, IASB, 2014, par. 32 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS<sup>®</sup> 基準 Part A』中央経済社, 2018年, A828頁)。

46) IASB, *op. cit. supra* note (18), par. 34 (IFRS 財団編, 前掲 (注18), 76頁)。

このように、第1と第2の要件はいずれも不確実性への対処の仕方を定めているといえよう。それでは、これらの認識規準は不確実性に対してどのように対処することを意味しているのであろうか。この点について1989年フレームワークでは、慎重性という用語を用いて次のように述べられている。

「財務諸表の作成者は、多くの事象と状況に不可避免的に伴う不確実性、例えば、不良債権の回収可能性、工場および設備の見積耐用年数ならびに生じうる保証請求件数の見積りなどに対処しなければならない。このような不確実性は、（中略—引用者）財務諸表の作成に際して慎重性を行使することにより認識される<sup>47)</sup>。」

すなわち、不確実性に対しては、財務諸表作成時に慎重性を行使すべきである旨が述べられている。それでは、慎重性を行使するとは、どのようなことを意味しているのであろうか。この点については次のように述べられている。

「慎重性は、不確実性の状況下で要求される見積りにあたって必要とされる判断の行使に際して、資産または収益の過大表示および負債または費用の過小表示とならないように、ある程度の用心深さを要求するものである<sup>48)</sup>。」

ここでは、慎重性の行使が、資産または収益の過大表示および負債または費用の過小表示とならないように「ある程度の用心深さ」を持つことと定められている<sup>49)</sup>。

---

47) *Ibid.*, par. 37 (同上, 77頁).

48) *Ibid.* (同上, 同頁).

一方で、慎重性については次のようにも述べられている。すなわち、「慎重性の行使によって、例えば、秘密積立金もしくは過大な引当金の計上、資産もしくは収益の故意の過小表示または負債もしくは費用の故意の過大表示となることは、財務諸表が中立性を失い、したがって信頼性の特性を有しなくなるため、容認されるものではない<sup>50)</sup>。」ここでは、慎重性を行使することの限界として、「資産もしくは収益の故意の過小表示または負債もしくは費用の故意の過大表示」は認められないことが述べられている。

このように、慎重性の行使とは、過大表示と（故意の）過小表示のどちらを意味するものでもなく、両者の間のどこかに位置づけられる（であろう）適切な表示を求めて「ある程度の用心深さ」を持つことと理解できる。

ここで2つのことが問題になる。第1に、なぜ「ある程度の用心深さ」を持つこと、つまり慎重性を行使して不確実性に対処することを意味する認識規準をクリアしなければならないのか、という問題である。この点については、論者によって見解が分かれるところであろうが、そのうちの一つの見解によれば、認識規準が情報の質的特徴の一つである信頼性を確保するために必要だからである<sup>51)</sup>。すなわち、「将来の経済的便益の蓋然性」が低いにもかかわらず認識することは、将来の経済的便益が疑わしい項目まで認識することを意味する。そのような項目を認識することで財務諸表の信頼性が損なわれてしまう。他方で、「測定信頼性」は、「測定の不確実性」とよばれるこ

---

49) なお、慎重性は情報の特性の一つとして理解されることもある。この点については S. H. Penman, “Conservatism as a Defining Principle for Accounting,” *Japanese Accounting Review*, Vol. 6, 2016, pp. 1-8; D. Solomons, *Guidelines for Financial Reporting Standards*, Garland Publishing, Inc., 1997, p. 55 も参照されたい。

50) IASB, *op. cit. supra* note (18), par. 37 (IFRS 財団編, 前掲(注18), 77頁)。

51) 岩崎勇「第8章 概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義」(国際会計研究学会研究グループ『IFRSの概念フレームワークについて—最終報告書—』国際会計研究学会, 2016年, 所収), 84頁。

とがあるように、測定には常に不確実性が伴い、不確実性が高い状況で行われる見積りは合理的な水準を満たすことができず信頼性が乏しいものになりかねない。そのため、「測定の不確実性」は、「その項目に適用される測定基準（原価基準ないし時価基準）を適切に選択した上で、当該貨幣金額を十分な信頼性をもって測定することによって対処することができる<sup>52)</sup>」のである。

このように認識基準とは、不確実性に対し慎重性を行使すべき旨を定めることによって信頼性を確保するための要件であるといえよう。したがって、例えば、蓋然性を定義や認識基準で取り扱わない場合には、信頼性のない項目が計上される可能性がある<sup>53)</sup>。

他方で、第2の問題は、「ある程度の用心深さ」を持つとはどのようなことを意味しているのか、である。認識基準が慎重性を行使して、つまり「ある程度の用心深さ」をもって不確実性に対処することを保証するものであるとすれば、その「ある程度の用心深さ」が何を意味するのかによって認識基準が求める会計処理、すなわち（過大表示でもなく過小表示でもない）適切な表示をもたらす会計処理の内容も影響を受ける。したがって、「ある程度の用心深さ」の意味を具体化する必要があるが、この問題に答えるためには、慎重性が持つ2つの意味を区別する必要があるように思われる。しかし、1989年フレームワークは慎重性の意味についてきわめて簡潔に述べるにとどまり、その2つの意味を1989年フレームワークから明らかにすることは難しい。そこで、米国の会計基準設定主体であるFASB（財務会計基準審議会；Financial Accounting Standards Board）の概念フレームワークを参照してこの問題を検討することにしたい。なぜなら、「IASCフレームワークはFASBの『概念フレームワーク』のエッセンス<sup>54)</sup>」といわれるように、FASBの概念

---

52) 岩崎勇「IFRSの概念フレームワークの認識問題について」『経済学研究』第79巻第4号（2012年12月）、78頁。

53) 岩崎勇、前掲（注51）、86頁。

フレームワークは1989年フレームワークに大きな影響を及ぼしていることが知られているからである。

#### 4. 2つの慎重性（保守主義）

FASBの概念フレームワークは、正式には、財務会計諸概念のステートメント（Statements of Financial Accounting Concepts；以下、「SFAC」という）と呼ばれる。SFACでは、1989年フレームワークにおける慎重性に相当する概念として保守主義を定め<sup>54)</sup>、その2つの意味が区別して述べられている<sup>56)</sup>。

##### 4.1 保守主義の意味

保守主義とは、「企業環境につきものの不確実性およびリスクが十分に考慮されていることを保証するために、不確実なものに対して慎重に対処すること<sup>57)</sup>」をいい、慣行としての保守主義と財務報告における保守主義の2つに分けることができる。

---

54) 広瀬義州・間島進吾編著『コンメンタール 国際会計基準 I』税務経理協会、1999年、40頁。

55) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*, FASB, 1980, par. 92 (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念(増補版)』中央経済社、2002年、105頁); S. A. Zeff, "The Objectives of Financial Reporting: a Historical Survey and Analysis," *Accounting and Business Research*, Vol. 43, No. 4, 2013, pp. 265, 287.

56) ただし、本稿で取り上げるSFACは必ずしも現在のSFACではない。周知のとおり、現在のSFAC第8号（Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, FASB, Sep. 2010）は、本節で引用されているSFAC第2号を置換えたものである。しかし、SFAC第2号は、2つの保守主義の意味を明らかにするために必要な素材であるため、あえて引用している。

57) FASB, *op. cit. supra* note (55), par. 95 (平松一夫・広瀬義州訳、前掲(注55)、105頁)。



#### 4.1.1 慣行としての保守主義

慣行としての保守主義は、歴史的に最も多く説明されてきた保守主義である<sup>58)</sup>。それは「非対称的」な会計処理を求めるところに特徴がある。この特徴は、通常、「損失は計上すれども利益を計上せず」という格言において表明される<sup>59)</sup>。この格言には、仮に不確実性の程度が同じ場合であっても、利益については計上をひかえ、損失については計上を行うという意味が含まれている。SFACではこれをバイアスと呼んでおり<sup>60)</sup>、慣行としての保守主義は、財務報告にこのバイアスをもたらすがゆえに問題であるとされる<sup>61)</sup>。このことは、利益計上の例を用いて説明される。例えば、ある期間において資産を過小表示し、利益の計上を控えると、翌期以降に過大な利益が計上される。このようなバイアスをもたらす慣行としての保守主義は、重要な質的特徴である表現の忠実性、中立性および比較可能性と矛盾することになる<sup>62)</sup>。そのため、SFACでは慣習としての保守主義がむしろ否定されている。

#### 4.1.2 財務報告における保守主義

これ対して、財務報告における保守主義は、「対称的」な会計処理を求める。すなわち、「保守主義は、利益の存在について十分な証拠が得られたにもかかわらず利益の認識を延期し、損失の存在について十分な証拠が得られる前に損失を認識することを許容するものではない<sup>63)</sup>。」これは、利益か損失かに応じて、認識のタイミングに差を設けるようなことがあってはならないことを意味している。十分な証拠が得られている以上、それが利益であれ損失であ

---

58) *Ibid.*, par. 91 (同上, 104 頁).

59) *Ibid.*, par. 93 (同上, 105 頁).

60) *Ibid.*, par. 92 (同上, 同頁).

61) *Ibid.* (同上, 同頁).

62) *Ibid.* (同上, 同頁).

63) *Ibid.*, par. 95 (同上, 107 頁).

れ、認識しなければならない一方で、十分な証拠が得られていないのであれば、それが利益であれ損失であれ、認識してはならない。仮にそのような認識をすれば財務報告にバイアスを持ち込むことになるからである。

このように、財務報告における保守主義は、慣行としての保守主義とは異なり、財務報告にバイアスをもたらしさない。バイアスが表現の忠実性および中立性を害するものであることに鑑みれば、財務報告における保守主義は、信頼性を保持するために必要な要件とみることができる。

## 4.2 保守主義に基づく認識のあり方

それでは、保守主義に基づく認識のあり方とはいかなるものであろうか。SFACにおける認識とは、「ある項目を企業の財務諸表に資産、負債、収益、費用もしくはこれらに類するものとして正式に記録するかまたは組み入れるプロセス<sup>64)</sup>」をいう。認識をするためには、基本的認識規準と呼ばれる、「会計上の認識を伴う諸問題を解決するための方向づけを示す規準<sup>65)</sup>」を満たさなければならず、それは、定義、測定可能性、目的適合性、信頼性の4つからなる。このうち、保守主義と密接な関係があるのは信頼性である。このことは、次の規定に現れている。

「信頼性は、認識時点に影響を及ぼすことがある。資産、負債またはそれらに変動をもたらすようなある事象に関する情報で直ちに入手可能なものは、しばしば、あまりにも不確実であるので認識されないことがある。事象の影響が一つまたはそれ以上の定義を満足するか否か、また

---

64) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB, 1984, par. 58 (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社, 2002年, 238頁)。

65) *Ibid.*, par. 59 (同上, 同頁)。

それらは測定可能であるか否かということは、必ずしもはっきりしていないし、かかる不確実性を除去するためのコストも高くつくことがある。定義を満足する諸項目に関する情報は、当該項目を認識するのに妥当とされるコストでは必ずしも信頼しうる情報にはならないこともある。その他の諸項目についていえば、かかる不確実性は時の経過とともに減少し、信頼性は追加情報が利用可能になるにつれて高まる<sup>66)</sup>。」

また、次の規定も保守主義と信頼性の関係について簡潔を述べているものと理解できる。

「ある中間時点で、情報の目的適合性からみて容認しうる水準まで、妥当なコストでもって不確実性が減少されることもある。もしも、他の基準も満足されるならば、その時点が適切な認識時点である。情報が利用できないものであったり、信頼できないものであるならば、ある項目の認識を遅らせることになるが、他方、事実上、完全な信頼性が得られるかまたは最小限度のコストで済むまで情報の認識を遅らせるならば、当該情報は著しく適時性を欠き、その結果、情報の目的適合性を失わせることになる<sup>67)</sup>。」

この2つの規定から読み取れることは次の4点である。すなわち、第1に、不確実性があまりにも高い状況では、資産、負債またはそれに変動をもたらすような事象が認識されないこと、第2に、不確実性を除去し、信頼性を高めるためにコストが高くなる場合がある、つまり信頼性とコストにはトレードオフの関係があること、第3に、不確実性が時の経過とともに減

---

66) *Ibid.*, par. 76 (同上, 247頁).

67) *Ibid.*, par. 77 (同上, 同頁).

少し、追加情報が利用可能になれば、次第に信頼性が高まること、第4に、信頼性が完全となり、コストが最小限になるのを待つ必要はなく、容認しうる水準まで不確実性が減少すれば、その時点が最適な認識時点になること、の4点である。

上記4点に照らしてみれば、基本的認識規準としての信頼性によって求められる認識の内実が明らかになる。それは、不確実性が容認しうる水準まで減少したときにはじめて構成要素を認識し、もってより信頼性の高い財務情報を提供することである。実際、基本的認識規準は、不確実性に対処するための手段であると明記され、信頼性を高めるために必要とされる<sup>68)</sup>。他方で、保守主義の定義は不確実性に対して慎重に対処することであり、信頼性のために必要なものである。したがって、保守主義と基本的認識規準（としての信頼性）は、信頼性を目的とした不確実性への対処という点で共通している。SFACが財務会計の諸概念に関する一貫した体系であることに鑑みれば、基本的認識規準（としての信頼性）は、信頼性を高めるために必要な保守主義の考えを認識のルールとして具体化したものと理解されなければならない。保守主義における「慎重な対処」とは、不確実性が容認しうる水準まで減少したときに認識することを意味しているのである。

### 4.3 保守主義と不確実性

さらに、保守主義がバイアスをもたらさないものであることを考慮すれば、次の点が重要である。それは、いずれの構成要素であっても、不確実性が容認しうる水準まで減少しなければ認識をしないということである。資産もしくは負債の増減であれ、または収益もしくは費用の発生であれ、その不確実性の減少を待って認識される。もしそうでなければ、「損失の存在について

---

68) *Ibid.*, par. 49 (同上, 234頁)。

十分な証拠が得られる前に損失を認識することを許容する」場合と同様に、慣行としての保守主義が容認される結果となってしまう。例えば、「災害損失が認識されるのは、当該事象の影響に関する情報が不確実性を容認しうる水準まで減少させるために、正当可能なコストで利用可能になったときである<sup>69)</sup>」とされるが、その意味は損失についても積極的な判断を求めるということである。災害損失が認識されるのは、災害によって「損失が生じたといえる」からである。「損失が生じていないとはいえないから損失」というように、消極的な判断で済むのであれば、上記のような規定は不要である。災害損失の発生も不発生も、それぞれが個別の事象であり、そのいずれとして処理するにしても、不確実性の減少が認められなければならない。その意味ですべての事象は対等である。保守主義が守られるためには、一方でなければ他方として処理するという考えに基づいてはならない。もちろん、歴史的にみれば、「資産でなければ費用（または損失）」とするという、資産の認識に関して厳しく、費用の認識に関して緩やかな規準が用いられてきた。しかし、それはあくまでも慣行としての保守主義であり、財務報告における保守主義とは異なる。

このように、保守主義による認識とは、構成要素の別を問わず、当該構成要素の不確実性が容認しうる水準まで減少したときに当該構成要素を認識するということである。

#### 4.4 2つの保守主義と1989年フレームワーク

以上のように、保守主義による認識とは、不確実性が容認しうる水準まで減少したとみなせる時点ではじめて認識するということである。これは慣行としての保守主義であっても、財務報告における保守主義であっても変わら

---

69) *Ibid.*, par. 60 (同上, 239頁)。

ない。ただし、財務報告における保守主義では、すでに不確実性が十分に減少したにもかかわらず認識をせず、またはいまだ不確実性が高いにもかかわらず認識をすることは認められない。

それでは、1989年フレームワークにおける「ある程度の用心深さ」とはどのような意味を持つであろうか。それはまさしく慣行としての保守主義であろう。このことは、1989年フレームワークにおいて、「当該会計期間以降に経済的便益が企業に流入することが見込まれない支出が発生した場合には、貸借対照表に資産は認識されない<sup>70)</sup>」としたうえで、「その代わり、かかる取引は損益計算書において費用として認識される<sup>71)</sup>」と述べられているところからも明らかである。ここでいう「費用として認識される」という文言は、事後的に資産に振り替えることはしないという意味を含んでいると解される。そのため、資産として認識できなければ費用として認識するという、まさに慣行として保守主義の考えに沿った処理が定められているといえよう。他方で、財務報告における保守主義として解釈することはできるであろうか。けだし、「費用として認識される」という文言が、事後的に資産に振り替えられる場合があることをも含意しているとすれば、その解釈も可能であろう。仮にそのように解釈した場合、どのような代替案が認められるであろうか<sup>72)</sup>。

---

70) IASB, *op. cit. supra* note (18), par. 90 (IFRS 財団編, 前掲 (注18), 85頁).

71) *Ibid.* (同上, 同頁).

72) 2018年改訂後の概念フレームワークには新たに2つの慎重性の概念が定められているが (International Accounting Standards Board, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, 2018, pars. 2.16-2.17; International Accounting Standards Board, *Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, 2018, pars. BC2.37-BC2.45.), これらの概念については稿を改めて詳述したい。

## 5. 認識規準と会計処理

### 5.1 現在の会計処理と保守主義

現在の IAS 第 38 号のもとで求められる会計処理，すなわち一定の規準を満たした後の開発費だけを資産計上する一方で，それ以前の研究開発費はすべて費用計上し，その後には資産に振り替えないとする会計処理は，すでに述べたところからも明らかのように，慣行として保守主義と整合する。

しかし，財務報告における保守主義とは整合しない。すなわち，発生時にすべてを費用計上し，それを確定することには問題がある。その基礎にある考えは次のように説明できる。発生時には経済的便益の流入はもとよりその流出についても不確実性の問題が解決されていない。仮にその問題が解決されているとすれば，経営者は失敗することの不確実性が十分に低くなった，裏を返せば失敗する確実性が十分に高くなったにもかかわらず，依然として研究開発活動を続けていると会計上表現することになる。これはもとより実態に合わない。つまり，バイアスがかかっているのである。発生時に費用計上することがバイアスをもたらすというかつての指摘<sup>73)</sup>は，この意味において理解されるべきものである。したがって，発生時には不確実性の問題からさしあたり費用計上することが認められるにしても，事後的に不確実性が十分に減少した場合に備えて，過去の費用計上を修正する余地を残しておくのが財務報告における保守主義に整合する処理であろう。それでは，このような考えに立って研究開発費を処理するためにはどのような代替案が考えられるであろうか。

---

73) B. Lev, "Remarks on the Measurement, Valuation, and Reporting of Intangible Assets," *Economic Policy Review*, Vol. 9, No. 3, 2003, pp. 18-19.

## 5.2 現在の会計処理の代替案

### 5.2.1 仮勘定を用いる方法

この方法は、研究開発について発生した原価を、その不確実性が十分に減少するまで仮勘定に計上しておく会計処理である。この勘定を資産とみるか、原価を累積するための手段とみるかについては見解の相違があるが<sup>74)</sup>、いずれにしても不確実性が十分に減少するまで一時的に資産として取り扱われることに違いはない。この処理に従った場合、研究開発プロジェクトの進行に伴い、その成否に係る不確実性が十分に減少したときに、仮勘定から損失（もしくは費用）または資産に属する適当な勘定へと振り替えられることになる<sup>75)</sup>。

この会計処理の基礎にある考えは、有形資産との対称性または財務報告における保守主義の観点から説明できる。

有形資産を自己創設（または自家建設もしくは製造）した場合には、その原価について建設仮勘定や仕掛品が計上されることになる<sup>76)</sup>。また、通常の場合、その不確実性が問題にされることはない<sup>77)</sup>。不確実性が問題にされるのはあくまでも当初認識後のことである。有形資産についてそのような会計処理が認められるにもかかわらず、無形資産には認められないのは矛盾している。そのため、研究開発費についても仮勘定を用いた処理を認めるべきである。

---

74) W. S. Upton Jr., *FASB Special Report: Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy*, FASB, Apr. 2001, p. 80.

75) なお、この代替案はかつて米国基準の設定時に検討されたことがある。詳細については、FASB, *op. cit. supra* note (5), pars. 58-59 を参照されたい。

76) なお、米国では石油ガス生産活動についても同様の会計処理が認められている。詳細については次を参照されたい。飯塚雄基「研究開発会計における不確実性の意義」『商経論集』第110号（2016年3月）、8-13頁。

77) この点については、例えば次を参照されたい。W. S. Upton Jr., *op. cit. supra* note (74), pp. 69-70, 76-77, 80, 93-98；伊藤邦雄「無形資産会計の諸相」（中村忠『制度会計の変革と展望』白桃書房、2001年、所収）、69-70頁。



一方、財務報告における保守主義の観点から説明すれば次のとおりである。研究開発活動のように長期にわたる経済活動は、その途中段階における支出の成否を発生時に判断することは難しい。しかし、研究開発活動は永遠に継続するものではなく、その成否の不確実性は、その後の進捗に伴って十分に減少する。研究開発活動が計画通りに進むことは、その成功を保証するものではないが、成否の不確実性が徐々に減少していく事実を保証するものではある。こうした点に鑑みれば、研究開発費は、研究開発活動の進捗に伴い目的物の獲得に係る不確実性が容認しうる水準まで減少したとみなせる段階で認識の是非を判断すべきである。それこそが財務報告における保守主義の考えに沿った本来の会計処理である。

このような仮勘定を用いる方法は、研究開発費を発生時から資産計上することを前提とし、いわば発生時の費用計上を否定するものである。それに対して、以下で述べる代替案は発生時に費用計上することを前提とし、会計方針の変更または会計上の見積りの変更として事後的に資産計上する処理する方法である。

### 5.2.2 会計方針の変更として処理する方法

会計方針とは、「企業が財務諸表を作成表示するにあたって採用する特定の原則、基礎、慣行、ルールおよび実務をいう<sup>78)</sup>」。会計方針の変更が求められるのは、「(a) ある IFRS によって要求されている、または、(b) 企業の財政状態、財務業績またはキャッシュ・フローに対し取引その他の事象または状況が及ぼす影響について、信頼性があり、より目的適合性のある情報を提供することができる<sup>79)</sup>」場合に限られる。この場合には、「企業は表示されている最も古い年度の資本項目のうち影響を受ける期首残高および各過年度に開

---

78) IASB, *op. cit. supra* note (45), par. 6 (IFRS 財団編, 前掲 (注 45), A823-A824 頁).

79) *Ibid.*, par. 14 (同上, A825 頁).

示されているその他の比較可能額を、新しい会計方針がすでに適用されているかのように調整しなければならない<sup>80)</sup>」とされる。要するに、新たに採用された会計方針が過年度の財務諸表に遡及適用される、いわゆるレトロスペクティブ方式によって処理されることになる。

このような会計方針の変更を研究開発費の会計処理に当てはめるとどうなるであろうか。この問題は、会計方針の意味をどのようにとらえるか、すなわち、研究開発費を資産計上する方法と費用計上する方法をそれぞれ一つの会計方針とみなすことができるか否かにかかっているように思われる<sup>81)</sup>。この点、棚卸資産の原価算定方式が会計方針として扱われていること<sup>82)</sup>や、無形資産の事後測定の方法として原価モデルと再評価モデルの選択が会計方針の選択として扱われること<sup>83)</sup>に鑑みれば、研究開発費を資産計上する方法と費用計上する方法をそれぞれ会計方針として扱うことも、あながち間違いではないと考えられる。その場合、研究開発費を発生時に費用計上するか、資産計上するかという問題は、会計方針の選択問題として理解しなければならない。

それでは、どのような場合に会計方針の変更が認められるのであろうか。それは、いわゆる任意の会計方針の変更、すなわち「(b) 企業の財政状態、財務業績またはキャッシュ・フローに対し取引その他の事象または状況が及ぼす影響について、信頼性があり、より目的適合性のある情報を提供することができる<sup>84)</sup>」場合であろう。具体的には、研究開発費の不確実性が十分に減

---

80) *Ibid.*, par. 22 (同上, A826 頁).

81) ただしその場合には、資産計上する方法があらかじめ認められた選択肢の一つとして定められていなければならない。

82) International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 2: Inventories*, IASB, 2016, par. 36 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part A』中央経済社, 2018 年, A779 頁).

83) IASB, *op. cit. supra* note (11), par. 72 (IFRS 財団編, 前掲 (注 11), A1205 頁).

84) IASB, *op. cit. supra* note (45), par. 14 (IFRS 財団編, 前掲 (注 45), A825 頁).

少し、より信頼性の高い情報を提供することができるようになった場合であれば、費用計上する方法から資産計上する方法へと会計方針を変更することが認められるであろう。すでに述べたように、財務報告における保守主義の考えに立てば、不確実性が十分に減少する前の段階で会計処理を確定させるのは、バイアスがもたらされるので認められない。そのため、過去の費用計上はあくまでも暫定的な処理として扱わなければならない。不確実性が十分に低減し、会計処理を確定できる状況に至ったのであれば、その結果に応じて費用計上を確定させるか、資産計上へと会計方針を変更する必要があるといえよう。

費用計上する方法から資産計上する方法へと会計方針を変更したと考える場合、どのような会計処理をおこなえばよいのであろうか。結論からいえば、資産計上する方法を過去に遡って適用することになる。すでに述べたように、現在の会計基準のもとでは、レトロスペクティブ方式により処理することが求められるからである。具体的には、過去に費用計上された研究開発費を関連する無形資産の項目へと振り替えたうえで、原価モデル、すなわち一定の方法により償却し、場合によっては減損する方法に従って処理するか、再評価モデルによって処理されることになる。なお、資産計上する方法へと変更する場合にはその相手勘定が問題になるが、それに対して直ちに回答することは難しい。相手勘定としては、さしあたり、（純）利益またはその他の包括利益（いわゆる OCI）が考えられ<sup>85)</sup>、さらにその他の包括利益の場合にはリサイクリングの要否が問題になるが、現在の会計基準のもとではそもそもなぜ OCI を用いなければならないのか、なぜリサイクリングが必要なのかについては結論が出ていないため<sup>86)</sup>、現在の会計基準のもとで妥当な相手勘定が何かを明らかにするのは難しい。

---

85) （再）評価ではないので資本という選択肢はないように思われる。

86) IASB, *op. cit. supra* note (72), par. BC7.26-BC7.33.

他方で、会計方針の変更を将来に向かって適用する方式、すなわちプロスペクティブ方式を採用する余地もあるように思われる。将来に向かっての適用とは、「方針が変更される日後に発生する取引その他の事象および状況に新しい会計方針を適用すること<sup>87)</sup>」をいう。このような方式が認められるのはどのような場合であろうか。少なくともその一つに含まれるのは、過去の費用計上を資産計上へと変更することが「実務上不可能」なケースであろう。実務上不可能とは、「企業がある定めを適用するためにあらゆる合理的な努力を払った後にも、適用することができない場合<sup>88)</sup>」をいう。「実務上不可能」なケースに該当するのは、(a) その遡及適用の影響を確定できない場合、(b) その遡及適用が、当該期間における経営者の意図が何であつたかに関する仮定を必要とする場合、(c) その遡及適用が、金額の重要な見積りを必要とするが、それらのお見積りに関する一定の情報が、他の情報と客観的に区別できない場合、のいずれかである<sup>89)</sup>。このような実務上不可能なケースに該当する場合には、会計方針の変更を将来に向かって適用することができよう。

なお、無形資産について原価モデルから再評価モデルに変更するケースでも同様に会計方針の変更が将来に向かって適用される。IAS 第 38 号のもとでは、無形資産の事後測定の方法として原価モデルと再評価モデルのいずれかを採用することが求められているが<sup>90)</sup>、原価モデルから再評価モデルへの変更は会計方針の変更として処理されるにもかかわらず<sup>91)</sup>、その変更は過去に遡って適用されるのではなく、将来に向かって適用されることになる<sup>92)</sup>。

---

87) IASB, *op. cit. supra* note (45), par. 5 (IFRS 財団編, 前掲 (注 45), A822 頁).

88) *Ibid.* (同上, 同頁).

89) *Ibid.* (同上, 同頁).

90) IASB, *op. cit. supra* note (11), par. 72 (IFRS 財団編, 前掲 (注 11), A1205 頁).

91) IASB, *op. cit. supra* note (45), par. 17 (IFRS 財団編, 前掲 (注 45), A825 頁).

92) *Ibid.*, par. 18 (同上, 同頁); International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, IASB, 2014, par. 3.3 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part B』中央経済社, 2018 年, B472 頁).

その理由は定かではないが、いずれにしても無形資産についての会計方針の変更がプロスペクティブ方式によって処理されるケースがすでに存在している。

仮に資産計上への会計方針の変更をプロスペクティブ方式によった場合にはどのような会計処理が求められるであろうか。この点、例えば、研究開発費に係る過去の費用計上をそのままにしつつ、不確実性の程度が十分に減少した時点でその費用計上の分だけ資産計上する処理が考えられる。ただし、この場合にも相手勘定が問題になる。資産計上の影響をただちにその期間の損益に反映させるのであれば、相手勘定は利益ということになるだろうが、その影響を将来の期間にわたって徐々に反映させていくのであれば、2つの方法が考えられる。1つは、資産計上するときの相手勘定をOCIとし、その後の償却に合わせてリサイクリングする方法である。もう1つは、そもそも資産計上することはせず、償却費と同額の利益（または収益）を計上する方法である。いずれの方法をとるにしても、その本質的な問題、すなわち利益とは何か、OCIとは何か、リサイクリングは必要か、という問題を解決しない限り、その妥当性を主張することは難しいように思われる。

### 5.2.3 会計上の見積りの変更として処理する方法

研究開発費の処理には会計上の見積り<sup>93)</sup>が伴うことを踏まえれば、不確実性の減少に伴う資産計上を会計上の見積りの変更として処理するという代替案が考えられる<sup>94)</sup>。

---

93) なお、現在公表されているIAS第8号の修正案には、新たに「会計上の見積り」の定義が示されており、「会計上の見積りとは、見積りの不確実性により、財務諸表上のある項目を正確性をもって測定できない場合に、会計方針を適用する際に使用される判断または仮定をいう」International Accounting Standards Board, *Exposure Draft: Accounting Policies and Accounting Estimates - Proposed Amendments to IAS 8*, IASB, Sep. 2017, par. 5（企業会計基準委員会訳「会計方針及び会計上の見積りの変更 - IAS第8号の修正案」企業会計基準委員会, 2018年, 8頁）とされている。

会計上の見積りの変更とは、「資産や負債の現状の評価、および資産や負債に関連して予測される将来の便益および義務を評価した結果生じる資産または負債の帳簿価額または資産の定期的な費消額の調整<sup>95)</sup>」をいう。会計上の見積りの変更は、「新しい情報や新しい展開から生じるものであり、したがって誤謬の訂正ではない<sup>96)</sup>」。

会計上の見積りの変更は、それが変更の期間だけに影響を与える場合には、その期間に認識する、いわゆるキャッチアップ方式か、または、それがその変更の期間および将来の期間に影響を与える場合には、両期間に認識する、いわゆるプロスペクティブ方式によって処理しなければならない<sup>97)</sup>。すなわち、当期に関連する変更の影響は、当期の収益および費用で認識し、将来に対する影響があれば、その影響額は将来の期間の収益及び費用で認識することになる<sup>98)</sup>。

このような会計上の見積りの変更が研究開発費にも適用できるとすれば、どのような会計処理が求められるであろうか。結論からいえば、すでに述べた会計方針の変更の将来に向かっての適用の場合と同じである。例えば、無形資産に係る過去の費用計上をそのままにしつつ、不確実性の程度が十分に低下した時点で過去に計上した研究開発費を資産計上する処理が考えられる。

しかし、会計上の見積りの変更をキャッチアップ方式またはプロスペク

---

94) ただしこの場合には、資産計上する方法と費用計上する方法をそれぞれ一つの会計方針とみることはできない。なぜならば、会計上の見積りとは、「会計方針を適用する際に使用される判断または仮定」だからである。資産計上する方法と費用計上する方法をいずれも会計方針であると理解した場合、一方から他方への変更は会計方針の変更であって会計上の見積りの変更にはならなくなってしまう。そのため、あくまでも、「状況に応じて資産計上か費用計上を選択するという会計方針」との理解に立たなければ、会計上の見積りの変更として処理することはできないように思われる。

95) IASB, *op. cit. supra* note (4578), par. 5 (IFRS 財団編, 前掲 (注 4578), A822 頁).

96) *Ibid.* (同上, 同頁).

97) *Ibid.*, par. 36 (同上, A828 頁).

98) *Ibid.* (同上, 同頁).

タイプ方式により処理しなければならない理由は必ずしも自明ではない<sup>99)</sup>。会計上の見積りの変更をレトロスペクティブ方式で処理することは認められないのであろうか。この点、会計上の見積りの変更を行う場合と類似する状況下において、レトロスペクティブ方式（と同様の方法）により処理されているケースがあるように思われる。

例えば、後発事象の処理である。後発事象とは、報告期間の末日と財務諸表の公表の承認日との間に発生する事象であり、企業にとって有利な事象と不利な事象の双方をいい、修正を要する後発事象と修正を要しない後発事象の2種類に分類できる<sup>100)</sup>。修正を要する後発事象とは、報告期間の末日に存在した状況についての証拠を提供する事象をいい、修正を要しない後発事象とは、報告期間後に発生した状況を示す事象をいう<sup>101)</sup>。このうち、修正を要する後発事象については、それを反映するように財務諸表に認識された金額を修正しなければならない<sup>102)</sup>。ここで、「報告期間の末日に存在した状況についての証拠を提供する事象」とは、いわば新しい情報をもたらす事象と理解することができる。その場合、新しい情報に基づいて過去の金額を修正することになり、これは、会計上の見積りの変更を過去に遡って適用した場合と同様の処理とみることができるかもしれない。

また、企業結合の暫定的な処理の場合も同様に理解できる。企業結合の暫定的な処理を修正することのできる期間のことを測定期間というが<sup>103)</sup>、測定

---

99) 石山宏「『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』にかかる論点－会計上の見積りの変更を中心として－」『産業経理』第70巻第2号（2010年7月）、109頁；秋葉賢一「第17章 会計上の見積りの変更に関する会計問題」（辻山栄子編著『財務会計の理論と制度』中央経済社、2018年、所収）、258頁。

100) International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 10: Events after the Reporting Period*, IASB, 2014, par. 3 (IFRS財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part A』中央経済社、2018年、A838頁)。

101) *Ibid.* (同上、同頁)。

102) *Ibid.*, par. 8 (同上、A839頁)。

期間内に入手した新しい情報により取得日時点の事実または状況が明らかになった場合には、暫定的な処理を取得日に遡って修正することが求められる<sup>104)</sup>。測定期間終了後の修正は誤謬の訂正として処理されることになることから<sup>105)</sup>、測定期間内の修正は誤謬の訂正には該当せず、また、基本的には金額の修正を行うことを趣旨としているので会計方針の変更にも該当しない。むしろ、会計上の見積りを遡及的に修正する場合に準じるものと理解する方が自然である。

このように、新しく入手した情報を過去の見積りでの修正に用いているケースが現在の会計基準で認められていることから、会計上の見積りの変更もレトロスペクティブ方式で処理する余地があるように思われる。その場合には、会計方針の変更を遡及適用する場合と同様に、研究開発費に係る見積りの変更がレトロスペクティブ方式によって処理されることになろう。

## 6. おわりに

本稿の目的は、概念フレームワークの解釈に基づき、現行の IAS38 における研究開発費の会計処理の是非を検討することにあった。その結果、概念フレームワークの認識規準の基礎には保守主義の考え方があり、これをどのような意味で捉えるかによって IAS 第 38 号の研究開発費の取扱いが概念フレームワークと整合するか否かが決まるという結論を得た。すなわち、1989 年フレームワークを慣行としての保守主義に基づくものと理解した場合、IAS 第 38 号の取扱いは概念フレームワークに整合すると考えられるが、財

---

103) International Accounting Standards Board, *International Financial Reporting Standards No.3: Business Combinations*, IASB, 2017, par. 45 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part A』中央経済社, 2018 年, A139 頁).

104) *Ibid.* (同上, 同頁).

105) *Ibid.*, par. 50 (同上, A140 頁).



務報告における保守主義の観点から判断する場合、IAS 第 38 号の取扱いは概念フレームワークに整合するものとはいえ、他の代替案を採用する余地が生まれるという結論が得られた。

本稿に示した代替案のうちのいくつかは、すでに従来の研究において取り上げられたことがある。例えば、認識規準が満たされた段階で過去の費用計上を遡及修正する方法は、すでに先行研究で提案されている<sup>106)</sup>。しかし、それらの提案は、どちらかという実証研究の成果から直接的に導かれたものであり、また、すでに指摘されているように、その詳細な処理はもとよりその概念的な意味も説明されていない<sup>107)</sup>。

もちろん、これらの代替案は、発生時にすべて費用計上し、その後に資産に振り替えることを認めない現行の処理に比べれば、すべてコストのかかるものであり、そのベネフィットをどのように評価するかは難しい問題である。それでは、なぜこのような処理が求められるのであろうか。それに対する 1 つの答えは、「適切に投資と現在の費用とを区別し、結果として事業業績の測定を大きく改善させることによって、損益計算書を事業活動の結果の有意義な指標という地位に戻すこと<sup>108)</sup>」であり、「貸借対照表のリアリズムを高めるためではない<sup>109)</sup>」。このような考えに立った場合にこそ、本稿に示した代

106) B. Lev and P. Zarowin, "The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend them," *Journal of Accounting Research*, Vol. 37, No. 2, Autumn 1999, pp. 376-383; N.E.J. Høegh-Krohn and K. H. Knivsflå, "Accounting for Intangible Assets in Scandinavia, the U.K., the U.S., and by the IASC: Challenges and a Solution," *International Journal of Accounting*, Vol. 35, Issue 2, July 2000, pp. 258-262.

107) G. J. Benston, M. Bromwich, R. E. Litan, and A. Wagenhofer, *Worldwide Financial Reporting - The Development and Future of Accounting Standards*, Oxford University Press, 2006, p. 279 (川村義則・石井明監訳『グローバル財務報告—その真実と未来への警鐘』中央経済社, 2009年, 419頁)。

108) B. Lev and F. Gu, *The End of Accounting and The Path Forward for Investors and Managers*, John Wiley & Sons, 2016, p. 215 (伊藤邦雄監訳『会計の終焉』中央経済社, 2018年, 275頁)。なお, N.E.J. Høegh-Krohn and K. H. Knivsflå, *op. cit. supra* note (106), p. 243 にも同様の見解が示されている。

109) *Ibid.* (同上, 同頁)。

替案は意味を持つように思われる。

しかし、本稿には次のような限界がある。第1に、事後測定の問題、具体的には償却、減損、再評価の問題に触れていない点である。特に再評価については理論的な問題が指摘されながらも、これに対する十分な回答がなされていないため<sup>110)</sup>、本稿の代替案と合わせて検討する必要があるテーマである。第2に、本稿に示した代替案への反対意見に配慮していない点である。例えば、研究開発費を資産計上することに対しては、経営者による利益操作の余地やその主観性が問題にされることがあるが<sup>111)</sup>、これに対する回答を述べていない。

これらの限界に取り組むことも今後の課題であるが、その他にも無形資産会計をめぐる課題として次の諸点が考えられる。

第1に無形資産の本質をどのように理解するかという問題である。無形資産の本質をめぐる見解には、無形資産を富として捉える見解と、それを利益として捉える見解がある<sup>112)</sup>。これらの見解のうち、どちらかを採用したうえで一貫した説明がなされるのであれば問題ないが、実際には2つの見解が区別されずに議論されることが多いように思われる。どちらか一方の見解に立ったうえで一貫した説明を行うことは喫緊の課題である。

第2に他の測定属性または会計システムを採用した場合の無形資産会計のあり方である。本稿はあくまでも1989年フレームワークにおいて「もっとも一般的な会計モデル<sup>113)</sup>」とされる取得原価主義会計を採用する場合に容認

---

110) International Accounting Standards Board, *Discussion Paper: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, July 2013, par. 2.51.

111) D. J. Skinner, *op. cit. supra* note (4), p. 202; G. J. Benston et al., *op. cit. supra* note (107), p. 280 (川村義則・石井明監訳、前掲(注107)、421頁)など。

112) Sands, J. E., *Wealth, income, and intangibles*, University of Toronto Press, 1963, pp. 47-52; S. H. Penman, "Accounting for Intangible Assets: There is Also an Income Statement," *Center for Excellence in Accounting and Security Analysis*, June 2009, pp. 2-11.

113) IASB, *op. cit. supra* note (18), preface (IFRS財団編、前掲(注18)、70頁)。

されうる選択肢を示そうと試みたが、自己創設した無形資産を取得時に公正価値で測定する方法など、他の会計システムを採用した場合に容認されうる選択肢も考えられる<sup>114)</sup>。

第3に開示の問題である。1989年フレームワークによれば、「ある構成要素としての基本的な特徴を有するが認識規準を満たさない項目であっても、注記、説明資料または補足的な明細表に開示することが必要となる場合がある<sup>115)</sup>」とされる。すなわち、財務諸表以外にも財務報告の手段はあるので、その手段を用いた開示の可能性も検討しなければならない。実際、無形資産の情報は、財務諸表よりもむしろその他の手段を用いて開示すべきであるという見解は多い<sup>116)</sup>。ただし、「情報は開示されることに意味があり、それが財務諸表の本体で開示されようと注記等で開示されようと、その有用性に違いはないという考え方<sup>117)</sup>」に立つことはできない。仮にその考え方が正しいとすれば、有形資産や金融資産についても同じことがいえなければならず、これを突き詰めれば、財務諸表自体が不要であるという結論に至ってしまう<sup>118)</sup>。また、反対に、どのような手段を用いて開示しても良いのであれば、

---

114) W. S. Upton Jr., *op. cit. supra* note (74), p. 87-89; 藤田晶子「無形資産の公正価値測定」『国際会計研究学会年報』第1・2合併号(2016年), 11-13頁; 島永和幸「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, 142-149頁など。

115) IASB, *op. cit. supra* note (18), par. 88 (IFRS財団編, 前掲(注18), 85頁)。

116) American Institution of Certified Public Accountants, *Improving Business Reporting - A Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors: A Comprehensive Report of the Special Committee on Financial Reporting*, AICPA, 1994, Ch. 6 (八田進二・橋本尚共訳『事業報告革命: アメリカ公認会計士協会・ジェンキンス報告書』白桃書房, 2002年, 173-175頁); M. Blair and S. M. H. Wallman, *op. cit. supra* note (3), pp. 66-67 (広瀬他訳, 前掲(注3), 110-112頁); J. E. Garten, *Report of an SEC-Inspired Task Force, Strengthening Financial Markets: Do Investors Have the Information They Need?*, Report of an SEC-Inspired Task Force, May 2001, p. 34-36; G. J. Benston et al., *op. cit. supra* note (107), p. 280-282 (川村義則・石井明監訳, 前掲(注107), 421-423頁) など。

117) 広瀬義州『会計基準論』中央経済社, 1995年, 208頁。

無形資産を財務諸表に計上することに反対する理由はないはずであり、論争が生じる余地はない<sup>119)</sup>。本来、「財務諸表において提供すべき情報と財務諸表以外において提供すべき情報に、明確な役割分担をさせるべきであり、情報の画定規準もそれに準拠して設定されることが望ましい<sup>120)</sup>」のである<sup>121)</sup>。

その他にも、無形資産が見積りと切っても切れない関係にあることに鑑みれば、見積り自体の開示のあり方を検討する必要もあり<sup>122)</sup>、さらには、強制的な開示と自発的な開示の問題<sup>123)</sup>、コスト・ベネフィットの問題<sup>124)</sup>、非財務情報（財務諸表外情報）の体系化<sup>125)</sup>や標準化<sup>126)</sup>、媒体<sup>127)</sup>の問題など、様々な問題が残されている。これらの問題については今後、順次検討していきたい。

---

118) E. Jenkins and W. S. Upton Jr., "Internally Generated Intangible Assets: Framing the Discussion," *Australian Accounting Review*, Vol. 11, No. 2, 2001, p. 10.

119) *Ibid.*

120) 長東航「投資情報の拡大と負債概念 — 会計基準設定の国際的動向からの考察」『企業会計』第62巻第10号（2010年10月）、106-107頁。

121) まず取り組むべき問題は、無形資産をどの範囲まで財務諸表に認識するのか、であろう。この点、例えば、無形資産として財務諸表に認識できるものを法的権利（または法的形式）によって限定し、それ以外の無形資産については他の手段により情報提供する方法が考えられる（A. Wyatt, and M. A. Abernethy., *Accounting for Intangible Assets: A Conceptual Framework for Measurement and Reporting on Intangible Assets*, Intellectual Property Research Institute of Australia, 2003, pp. 12-14; 長東航, 同上, 110頁）。また、開示の問題を考えるための前提として、すでに提案された測定方法および報告方法の棚卸しも必要であるように思われる（S. Zambon (coordinator), *Study on the Measurement of Intangible Assets and Associated Reporting Practices*, Commissioned by the European Commission, Apr. 2003, pp. 151-196; E. K. Sveiby, *Methods for Measuring Intangible Assets*, Online Article, Last Updated Apr. 2010, pp. 3-4.)。

122) B. Lev and F. Gu, *op. cit. supra* note (108), pp. 219-221（伊藤邦雄監訳、前掲（注108）、281-284頁）。

123) D. J. Skinner, *op. cit. supra* note (4), pp. 200-202.

124) AICPA, *op. cit. supra* note (116), Ch. 4（八田進二・橋本尚共訳、前掲（注116）、85-102頁）。

125) W. S. Upton Jr., *op. cit. supra* note (74), pp. 56-58.

126) B. Lev, *op. cit. supra* note (3), pp. 121-122（広瀬義州・桜井久勝監訳、前掲（注3）、140頁）。

127) S. M. H. Wallman, "The Future of Accounting and Financial Reporting Part II: The Colorized Approach," *Accounting Horizons*, Vol. 10, No. 2, June 1996, pp. 144-147.

## 参考文献

- American Institution of Certified Public Accountants, *Improving Business Reporting - A Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors: A Comprehensive Report of the Special Committee on Financial Reporting*, AICPA, 1994（八田進二・橋本尚共訳『事業報告革命：アメリカ公認会計士協会・ジェンキンズ報告書』白桃書房，2002年）。
- Benston, G. J., M. Bromwich, R. E. Litan, and A. Wagenhofer, *Worldwide Financial Reporting - The Development and Future of Accounting Standards*, Oxford University Press, 2006（川村義則・石井明監訳『グローバル財務報告 — その真実と未来への警鐘』中央経済社，2009年）。
- Blair, M. M. and S. M. H. Wallman, *Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles*, Brookings Institution Press, 2001（広瀬義州他訳『ブランド価値評価入門：見えざる富の創造』中央経済社，2002年）。
- CFA Institute, *Comprehensive Business Reporting Model - Financial Reporting for Investors*, CFA Institute, July 2007.
- Edvinsson, L. and M. S. Malone, *Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*, Harper Business, 1997（高橋透訳『インテレクチュアル・キャピタル』日本能率協会マネジメントセンター，1999年）。
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No. 2: Accounting for Research and Development Costs*, FASB, 1974.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*, FASB, 1980（平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』中央経済社，2002年）。
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB, 1984（平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』中央経済社，2002年）。
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, FASB, Sep. 2010.
- Garten, J. E., *Report of an SEC-Inspired Task Force, Strengthening Financial Markets: Do Investors Have the Information They Need ?*, Report of an SEC-Inspired Task Force, May 2001.
- Herz, B. H., *More Accounting Changes - Financial Reporting through the Age of Crisis and Globalization*, Emerald Group Publishing Limited, 2016.
- Hoegh-Krohn, N.E.J. and K. H. Knivsfå, "Accounting for Intangible Assets in Scandinavia, the U.K., the U.S., and by the IASC: Challenges and a Solution," *International Journal of Accounting*, Vol. 35, Issue 2, July 2000.
- International Accounting Standards Board, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB, 2009（IFRS 財団編，企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準』中央経済社，2009年）。

- International Accounting Standards Board, *Exposure Draft: Accounting Policies and Accounting Estimates - Proposed Amendments to IAS 8*, IASB, Sep. 2017 (企業会計基準委員会訳「会計方針及び会計上の見積りの変更 - IAS 第8号の修正案」企業会計基準委員会, 2018年).
- International Accounting Standards Board, *International Financial Reporting Standards No. 3: Business Combinations*, IASB, 2017 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part A』中央経済社, 2018年).
- International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 2: Inventories*, IASB, 2016 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part A』中央経済社, 2018年).
- International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, IASB, 2014 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part A』中央経済社, 2018年).
- International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, IASB, 2014 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part B』中央経済社, 2018年).
- International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 10: Events after the Reporting Period*, IASB, 2014 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part A』中央経済社, 2018年).
- International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 38: Intangible Assets*, IASB, 2017 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part A』中央経済社, 2018年).
- International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 38: Intangible Assets*, IASB, 2017 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part C』中央経済社, 2018年).
- International Accounting Standards Board, *Discussion Paper: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, July 2013.
- International Accounting Standards Board, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, 2018.
- International Accounting Standards Board, *Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, 2018.
- Jenkins, E. and W. S. Upton Jr., "Internally Generated Intangible Assets: Framing the Discussion," *Australian Accounting Review*, Vol. 11, No. 2, 2001.
- Leadbeater, C., *New Measures for the New Economy*, ICAEW, 1999.
- Lev, B. and P. Zarowin, "The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend them," *Journal of Accounting Research*, Vol. 37, No. 2, Autumn 1999.
- Lev, B., *Intangibles - Management, Measurement, and Reporting*, Brookings Institution Press, 2001 (広瀬義州・桜井久勝監訳『ブランドの経営と会計』東洋経済新報社, 2002年).
- Lev, B., "Remarks on the Measurement, Valuation, and Reporting of Intangible Assets,"

- Economic Policy Review*, Vol. 9, No. 3, 2003.
- Lev, B., "A rejoinder to Douglas Skinner's 'Accounting for intangibles-a critical review of policy recommendations'," *Accounting and Business Research*, Vol. 38, No. 3, 2008.
- Lev, B. and F. Gu, *The End of Accounting and The Path Forward for Investors and Managers*, John Wiley & Sons, 2016（伊藤邦雄監訳『会計の終焉』中央経済社, 2018年）.
- Miller, M. C. and M. A. Islam, *Accounting Theory Monograph No. 7: The Definition and Recognition of Assets*, Australian Accounting Research Foundation, 1988（太田正博・J. ロック訳『資産の定義と認識』中央経済社, 1992年）.
- Organization for Economic Co-operation and Development, *Corporate Reporting of Intangible Assets: A Progress Report*, OECD, Apr. 2012.
- Penman, S. H., "Accounting for Intangible Assets: There is Also an Income Statement," *Center for Excellence in Accounting and Security Analysis*, June 2009.
- Penman, S. H., "Conservatism as a Defining Principle for Accounting," *Japanese Accounting Review*, Vol. 6, 2016.
- Petkov, R. R., "The Current Financial Crisis and Its Potential Impact on Internally Generated Intangible Assets," *International Journal of Business and Management*, Vol. 6, No. 3, 2011.
- Sands, J. E., *Wealth, income, and intangibles*, University of Toronto Press, 1963.
- Skinner, D. J., "Accounting for intangibles - a critical review of policy recommendations," *Accounting and Business Research*, Vol. 38, No. 3, 2008.
- Smith, G. V. and R. L. Parr, *Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets*, 3rd ed., John Wiley & Sons, Inc., 2000.
- Solomons, D., *Guidelines for Financial Reporting Standards*, Garland Publishing, Inc., 1997.
- Sullivan, P. H., *Value-Driven Intellectual Capital*, John Wiley & Sons, 2000（森田松太郎監修『知的経営の神髄—知的資本を市場価値に転換させる手法』東洋経済新報社, 2002年）.
- Sveiby, E. K., *Methods for Measuring Intangible Assets*, Online Article, Last Updated Apr. 2010.
- Upton, W. S. Jr., *FASB Special Report: Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy*, FASB, Apr. 2001.
- Wallman, S. M. H., "The Future of Accounting and Financial Reporting Part II: The Colorized Approach," *Accounting Horizons*, Vol. 10, No. 2, June 1996.
- Wyatt, A., Z. Matolcsy, and D. Stokes, "Capitalisation of Intangibles - A Review of Current Practice and the Regulatory Framework," *Australian Accounting Review*, Vol. 11, No. 2, 2001.
- Wyatt, A., and M. A. Abernethy., *Accounting for Intangible Assets: A Conceptual Framework for Measurement and Reporting on Intangible Assets*, Intellectual Property Research Institute of Australia, 2003.
- Zambon, S. (coordinator), *Study on the Measurement of Intangible Assets and Associated Reporting Practices*, Commissioned by the European Commission, Apr. 2003.
- Zeff, S. A., "The Objectives of Financial Reporting: a Historical Survey and Analysis," *Accounting and Business Research*, Vol. 43, No. 4, 2013.

- 秋葉賢一「第17章 会計上の見積りの変更に関する会計問題」(辻山栄子編著『財務会計の理論と制度』中央経済社, 2018年, 所収)。
- 飯塚雄基「研究開発会計における不確実性の意義」『商経論集』第110号(2016年3月)。
- 池田健一「IFRSの無形資産会計基準とその課題」『福岡大学商学論叢』第51巻第2・3号(2006年12月)。
- 石山宏「『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』にかかる論点—会計上の見積りの変更を中心として—」『産業経理』第70巻第2号(2010年7月)。
- 伊藤邦雄「無形資産会計の諸相」(中村忠『制度会計の変革と展望』白桃書房, 2001年, 所収)。
- 伊藤邦雄編著『無形資産会計』中央経済社, 2006年。
- 岩崎勇「IFRSの概念フレームワークの認識問題について」『経済学研究』第79巻第4号(2012年12月)。
- 岩崎勇「第8章 概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義」(国際会計研究学会研究グループ『IFRSの概念フレームワークについて—最終報告書—』国際会計研究学会, 2016年, 所収)。
- 金田堅太郎「取得法が提起する無形資産会計の論点」『會計』第194巻第5号(2018年11月)。
- 企業会計基準委員会「中期運営方針」企業会計基準委員会, 2016年。
- 企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」企業会計審議会, 1998年。
- 北山弘樹「ジェンキンス・レポートの展開—ビジネスリポーティングの包括モデル」『税経通信』第57巻第3号(2002年2月)。
- 島永和幸「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。
- 白石和孝「自己創設無形資産の資産計上をめぐる課題」『企業会計』第65巻第6号(2013年6月)。
- 長束航「投資情報の拡大と負債概念—会計基準設定の国際的動向からの考察」『企業会計』第62巻第10号(2010年10月)。
- 濱本道正「自己創設無形資産の会計」『税経セミナー』第45巻第10号(2000年6月)。
- 広瀬義州『会計基準論』中央経済社, 1995年。
- 広瀬義州・間島進吾編著『コンメンタール 国際会計基準 I』税務経理協会, 1999年。
- 広瀬義州『知的財産会計』税務経理協会, 2006年。
- 広瀬義州編著『財務報告の変革』中央経済社, 2011年。
- 広瀬義州「ビジネスモデルと会計」『早稲田商学』第434号(2013年1月)。
- 藤田晶子「のれんとブランド」『會計』第160巻第2号(2001年2月)。
- 藤田晶子「無形資産の公正価値測定」『国際会計研究学会年報』第1・2合併号(2016年)。
- 山内暁「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—」『早稲田商学』第434号(2013年1月)。
- 渡辺剛「ブランドの資産性とその評価の問題点」『福岡大学商学論叢』第45巻第3号(2000年12月)。