

## 資産会計（３） —繰延資産と識別可能資産について—

駿河台大学 孔 炳龍

### 序

繰延資産は、一般に、計算犠牲的項目であることから、費用収益アプローチにのみ認識・測定される資産としてあげられており、資産負債アプローチからは、認識・測定できないものと考えられてきた。しかしながら、本当に、そうなのであろうか。本稿では、繰延資産の資産計上の論拠を厳密に考察し、井上教授の資産負債アプローチによる時価会計に基づいて、繰延資産の資産性について、「識別可能」という側面からアプローチすることにしよう。

### 1. 資産の定義

資産とは、討議資料『財務会計の概念フレームワーク』第三章財務諸表の構成要素の中で、次のように述べられている。すなわち、「資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう」（第３章４項）<sup>1)</sup>。この資産の定義に対して、繰延資産は必ずしも否定されるものではない。

討議資料『財務会計の概念フレームワーク』第三章財務諸表の構成要素の注記には、次のように述べられている。「一般に、繰延費用と呼ばれてきたものでも、将来の便益が得られると期待できるものであれば、それは、資産の定義には必ずしも反していない。その資産計上がもし否定されたとしたら、資産の定義によるものではなく、認識・測定の要件または制約による。」（同注３）。

ここで、資産とは、「将来の便益が得られると期待できるもの」と位置づけている。かような考え方は、米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board, 以下FASBとする）の概念書で述べられている、資産の定義と一致するといえよう。そこでは、「資産は、過去の取引または事象の結果として、特定の実体により取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便益である。」（par.25）と、述べられている。

かような資産の特徴として、FASBは、次のように示されている。「資産は3つの本質的な特徴を有している。すなわち、(a) 資産は、単独でまたは他の資産と結びついて直接的または間接的に将来に正味キャッシュ・インフローに貢献する能力を有する、発生の可能性の高い将来の便益であること、(b) 特定の実体はその経済的便益を獲得することができ、その便益に他の実体が接近するのを支配することができること、(c) その便益に対する実体の権利または支配を付与する取引その他の事象がすでに発生していること」(par.26)である。

これに対して、井上教授によると、伝統的な会計（取得原価主義会計）においては、資産は、将来費用説または計算的に擬制された現金説によって説明されてきたと考えられる<sup>2)</sup>。この場合、企業の資金循環は、次のように5つのステージを経るようになると思われる。

①受入資金-②財・用役…③（生産過程）…④財・用役-⑤回収資金

この資金の循環途中で期末が到来した場合に、それは資産として存在する。井上教授によると、将来費用説の場合、②の段階にある資産（材料等）の本質は、将来において製造過程に投入されることにより費用となると考えられる<sup>3)</sup>。また、現金説によれば、資産は出発点の資金である現金、したがって①のステージの資産にすべてが還元されると思われる。例えば、材料は、ここでは、未費消であるから、過去に支出された支出である原価が期末に戻し入れられる現金とみなすことになる。

将来費用説の場合、井上教授が指摘しているように、貨幣性資産を説明できないところに統一性が欠けることになる。したがって、統一性を強調しない場合には、将来費用説が利用されるが、統一的な資産概念を強調するときには、現金説を採用することになっていた<sup>4)</sup>。

それでは、ここでいう資産現金説が、上記の日本の概念フレームワークで、資産について述べられている「キャッシュ獲得能力」と同じなのであろうか。

この点について、井上教授は、明確に両者が異なることを指摘している。

それは以下である。「取得原価主義会計のもとでの取得原価は投下資金額、したがって支出額であり、当該財を取得されるために犠牲に供された負担額である。しかるに、時価会計における取得原価は、その財によって得られるキャッシュ獲得能力を示していると考えているのである。」<sup>5)</sup> つまり、資産現金説は、資産を「キャッシュ・アウト・フロー」で説明する一方、時価会計では、日本の概念フレームワーク

と同じ「キャッシュ・イン・フロー」で資産を説明するのである。

このことから明らかなように、今日の、資産についての定義は、時価会計と整合的なものであり、伝統的な取得原価主義会計とは異なる会計思考であるといえよう。

## 2. 繰延資産の資産性

今日、繰延資産の資産性を考える場合、上述の資産の定義から、資産負債アプローチである時価会計から捉える必要があるだろう。

従来、繰延資産は、「連続意見書第五」の第一の二にあるように、繰延経理の論拠として、以下の2つが述べられてきた。

- (一) ある支出が行われ、また、それによって役務の提供を受けたにもかかわらず、支出もしくは役務の有する効果が、当期のみならず次期以降にわたるものと予想される場合、効果の発現という事実を重視して、効果の及ぶ期間にわたる費用として、これを配分する。
- (二) ある支出が行われ、また、それによって役務の提供を受けたにもかかわらず、その金額が当期の収益に全く貢献せず、むしろ、次期以降の損益に関係するものと予想される場合、収益との対応関係を重視して、数期間の費用として、これを配分する。

これら2つの内容は、一般に、費用収益対応の原則によって繰延資産を計上する論拠としてあげられる。一方、井上教授は、より厳密に2つの内容を区別し、「第一の論拠は、獲得した価値を費消することによって生み出された新たな価値を『効果』として捉え、この効果が発現し、持続する期間内で費用化が行われるということである。ここでの効果は、『正味キャッシュ獲得能力』と解釈することが可能である」と述べ、繰延資産を資産負債アプローチの時価会計から説明できることを示唆している<sup>6)</sup>。また、第二の論拠については、費用収益対応と位置づけ、第一の論拠を資産負債アプローチと関係づけ、第二の論拠を収益費用アプローチと関係づけている。

かくして、井上教授は、一般に、資産負債アプローチで否定される傾向にある繰延資産について、「時価会計において、構成要素の資産の概念を充足し、測定可能であれば繰延資産あるいは無形資産として計上され得る。」と指摘しており<sup>7)</sup>、資産負債アプローチの時価会計においても繰延資産の資産性が必ずしも否定されるばかり

でないことを示唆している。

それでは、現在認められている繰延資産について、以下、実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（平成18年8月11日 企業会計基準委員会）にしたがって、みていくことにしよう。

## （１）創立費

### ①創立費の意義

創立費とは、会社の負担に帰すべき設立費用、例えば、定款及び諸規則作成のための費用、株式募集その他のための広告費、目論見書・株券等の印刷費、創立事務所の賃借料、設立事務に使用する使用人の給料、金融機関の取扱手数料、証券会社の取扱手数料、創立総会に関する費用その他会社設立事務に関する必要な費用、発起人が受ける報酬で定款に記載して創立総会の承認を受けた金額並びに設立登記の登録免許税等をいう。

### ②創立費の会計処理

創立費は、原則として、支出時に費用（営業外費用）として処理する。ただし、創立費を繰延資産に計上することができる。この場合には、会社の成立のときから5年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却をしなければならない。

## （２）開業費

### ①開業費の意義

開業費とは、土地、建物等の賃借料、広告宣伝費、通信交通費、事務用消耗品費、支払利子、使用人の給料、保険料、電気・ガス・水道料等で、会社成立後営業開始時までに支出した開業準備のための費用をいう。

### ②開業費の会計処理

開業費は、原則として、支出時に費用（営業外費用）として処理する。ただし、開業費を繰延資産に計上することができる。この場合には、開業のときから5年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却をしなければならない。

なお、「開業のとき」には、その営業の一部を開業したときも含むものとする。また、開業費を販売費及び一般管理費として処理することができる。

### （３）株式交付費

#### ①株式交付費の意義

株式交付費とは、株式募集のための広告費、金融機関の取扱手数料、証券会社の取扱手数料目論見書・株券等の印刷費、変更登記の登録免許税、その他株式の交付等のために直接支出した費用をいう。

#### ②株式交付費の会計処理

株式交付費（新株の発行又は自己株式の処分に係る費用）は、原則として、支出時に費用（営業外費用）として処理する。ただし、企業規模の拡大のためにする資金調達などの財務活動（組織再編の対価として株式を交付する場合を含む。）に係る株式交付費については、繰延資産に計上することができる。

この場合には、株式交付のときから３年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却をしなければならない。なお、繰延資産に該当する株式交付費は、繰延資産の性格から、企業規模の拡大のためにする資金調達などの財務活動に係る費用を前提としているため、株式の分割や株式無償割当てなどに係る費用は、繰延資産には該当せず、支出時に費用として処理することになる。また、この場合には、これらの費用を販売費及び一般管理費に計上することができる。

### （４）社債発行費

#### ①社債発行費の意義

社債発行費とは、社債募集のための広告費、金融機関の取扱手数料、証券会社の取扱手数料、目論見書・社債券等の印刷費、社債の登記の登録免許税その他社債発行のため直接支出した費用をいう。

#### ②社債発行費等の会計処理

社債発行費は、原則として、支出時に費用（営業外費用）として処理する。ただし、社債発行費を繰延資産に計上することができる。この場合には、社債の償還までの期間にわたり利息法により償却をしなければならない。なお、償却方法については、継続適用を条件として、定額法を採用することができる。

新株予約権の発行に係る費用についても、資金調達などの財務活動（組織再編の対価として新株予約権を交付する場合を含む。）に係るものについては、社債発行費

と同様に繰延資産として会計処理することができる。

この場合には、新株予約権の発行のときから、3年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却をしなければならない。ただし、新株予約権が社債に付されている場合で、当該新株予約権付社債を一括法により処理するときは、当該新株予約権付社債の発行に係る費用は、社債発行費として処理する。

## **(5) 開発費**

### **①開発費の意義**

開発費とは、新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のために支出した費用、生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置替えを行った場合等の費用をいう。ただし、経常費の性格をもつものは開発費には含まれない。

### **②開発費の会計処理**

開発費は、原則として、支出時に費用（売上原価又は販売費及び一般管理費）として処理する。ただし、開発費を繰延資産に計上することができる。

この場合には、支出のときから5年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却しなければならない。

なお、「研究開発費等に係る会計基準」の対象となる研究開発費については、発生時に費用として処理しなければならないことに留意する。

## **3. 識別可能資産と識別不能資産**

資産の場合、とりわけ識別可能か不能かの判断が必要なのは、有形資産ではなく、無形資産であるといえよう。繰延資産と無形資産との類似性（無形）を考えるならば、無形資産の分類は、有益といえるだろう。佐藤教授他によると、無形資産は4つのグループに分類できる<sup>8)</sup>。

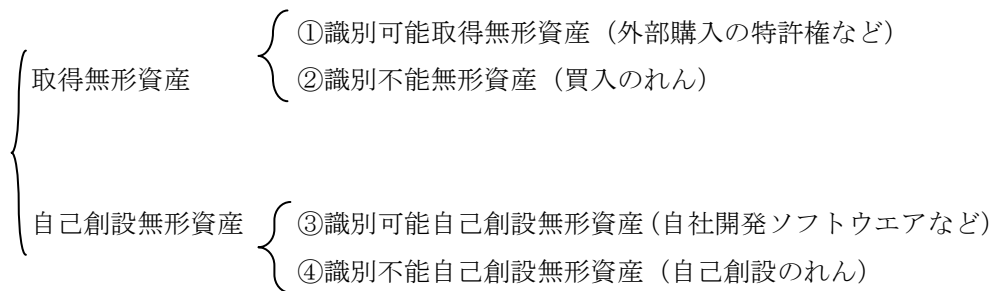


図1 無形資産の分類

出所：佐藤他（2009, p. 218）

識別可能性は、のれんと他の無形資産とを区別するために設定された概念であり、無形資産は、企業から独立して評価できれば識別可能無形資産であり、独立して評価できないならば、識別不能無形資産として「のれん」となる。

しかしながら、佐藤教授他にも述べられているように、のれんと他の無形資産を区別するための「識別可能性」は、概念として曖昧であると考えられることから<sup>9)</sup>、最近の会計基準では、識別可能性をより明確化し信頼性を確保するため、「法的権利」や「分離可能性」という2つの規準を設けている。

「企業結合に係る会計基準」では、以下のように述べられている。すなわち、「取得原価は、被取得企業から取得した資産及び引受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後1年以内に配分する。（注13）取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができる。」（企業結合に係る会計基準三、2、(3)）<sup>10)11)12)</sup>。

今回の「企業結合に関する会計基準」は、この点について以下のように規定している。

「取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後1年以内に配分する」。（第28項）。

さらに、「企業結合に関する会計基準」では、次のように規定されている。「受け入れた資産に法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、当該無形資産は識別可能なものとして取り扱う。」（第29項）。

このように、従来は、識別可能なものであっても、無形資産について詳細な会計基準が規定されていなかったことから、取得原価を当該無形資産等に配分することが「できる」とされていたのに対して、今回の会計基準では、「資産計上する」としている。

この理由としては、次のように述べられている。「これまで無形資産については、詳細な会計基準が定められていない等の理由により、識別可能なものであっても「取得原価を当該無形資産等に配分することができる」（平成15年会計基準 三 2. (3)）ものとされていた。しかしながら、識別可能な無形資産と判断された以上、その会計上の取扱いについては選択肢を残すべきではないと考えられる。そのため、平成20年改正会計基準では、当該無形資産が識別可能なものであれば、原則として識別して資産計上することを求めることとした（第28項及び第29項参照）。したがって、例えば、当該無形資産を受け入れることが企業結合の目的の1つとされていた場合など、その無形資産が企業結合における対価計算の基礎に含められていたような場合には、当該無形資産を計上することとなる。」（第100項）。

ここで、注意しなければならないのは、上述の図1にあるように、識別可能かどうかと、それらに対して対価を支払って取得したかどうか、今回の「企業結合に関する会計基準」では、密接に関わっていることである<sup>13)</sup>。

それは、次のように述べられている。「被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なものは、識別可能資産及び負債とよばれる。この識別可能資産及び負債の範囲については、被取得企業の企業結合日前の貸借対照表において計上されていたかどうかにかかわらず、企業がそれらに対して対価を支払って取得した場合、原則として、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるものに限定することとした。なお、取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失であって、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、むしろ、その費用又は損失を負債として認識した方がその後の投資原価の回収計算を適切に行い得ると考えられる。」（第99項）。

さて、識別可能とみなされた場合に、当該資産及び負債に対する時価についてであるが、この点については、以下のように規定されている。「識別可能資産及び負債の時価について、平成20年改正会計基準では、平成15年会計基準と同様に、企業結合日時点での時価を基礎にして算定することとした（第28項参照）。時価は、強制売買取引や清算取引ではなく、いわゆる独立第三者間取引に基づく公正な評価額であ



り、通常、それは観察可能な市場価格に基づく価額であるが、市場価格が観察できない場合には、合理的に算定された価額が時価となる。したがって、対象資産及び負債に関して観察可能な市場価格がある場合には、その市場価格が通常最も客観的な評価額であり、企業結合日時点の時価となると考えられる。そのような典型例としては、市場性のある有価証券が考えられる。」（第102項）。

市場性のある有価証券は別として、当該資産及び負債に関して観察可能な市場価格がない場合が、現実にはより考えられる。この点について、次のように述べられている。

「他方、対象資産及び負債に関して観察可能な市場価格がない場合の方が現実には圧倒的に多く、そのような場合にも、その時価を何らかの方法により見積る必要があるが、これは取得とされた企業結合の場合に特有なものではなく、通常の交換取引において受け入れた場合と同様である。このような観察可能な市場価格がない資産及び負債の時価を見積る際には、独立第三者間取引に基づく公正な評価額を算定する目的との整合性を確保するため、原則として、市場参加者が利用するであろう情報や前提などが入手可能である限り、それらに基礎を置くこととし、そのような情報等が入手できない場合には、見積りを行う企業が利用可能な独自の情報や前提などに基礎を置き、その合理的な基礎に基づき見積られた価額は合理的に算定された時価であると考えることとした。その典型例としては、大規模工場用地や近郊が開発されていない郊外地に代表される固定資産が考えられる。また、時価が一義的には定まりにくい土地をはじめとした固定資産等が識別可能資産に含まれている場合において、負ののれんが多額に生じることが見込まれるときには、その金額を当該固定資産等に合理的に配分した評価額も、ここでいう合理的に算定された時価であると考えることとした。」（第103項）<sup>14)</sup>。

なお、「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」では、上記のことについて、次のように規定されている。「取得原価（第36項参照）は、被取得企業から取得した資産及び引き受けた負債のうち企業結合日において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）に対して、その企業結合日における時価を基礎として配分し、取得原価と取得原価の配分額との差額はのれん（又は負ののれん）として資産（又は負債）に計上するとされている（企業結合会計基準 三 2. (3)）（第448項参照）」（第51項）。

また、「識別可能資産及び負債の範囲は、『被取得企業の企業結合日前の貸借対照表において計上されていたかどうかにかかわらず、企業がそれらに対して対価を支

払って取得した場合、原則として、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるものに限定する』(企業結合会計意見書三 3. (3)②)とされている。」(第52項)。

なお、時価については、「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」に次のように述べられている。「識別可能資産及び負債への取得原価の配分額は、企業結合日における次の時価を基礎として、算定するとされている(企業結合会計意見書 三3. (3)③)(第362項参照)。

(1) 観察可能な市場価格

(2) (1)がない場合には、合理的に算定された価額

合理的に算定された価額による場合には、市場参加者が利用するであろう情報や前提等が入手可能である限り、それらに基礎を置くこととし、そのような情報等が入手できない場合には、見積りを行う企業が利用可能な独自の情報や前提等に基礎を置くものとされている。合理的に算定された価額は、一般に、コスト・アプローチ、マーケット・アプローチ、インカム・アプローチなどの見積方法が考えられ、資産の特性等により、これらのアプローチを併用又は選択して算定することとなる(企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(以下「減損会計適用指針」という。)第28項(2))。なお、金融商品、退職給付引当金など個々の識別可能資産及び負債については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準において示されている時価等の算定方法が利用されることとなる。」(第53項)。

より具体的には、「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」で、次のように述べられている。「識別可能資産及び負債の時価は、企業結合日の時価を基礎として算定される。企業結合会計意見書三3. (3)③では、「時価は、強制売買取引や清算取引ではなく、いわゆる独立第三者間取引に基づく公正な評価額であり、通常、それは観察可能な市場価格であるが、市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額である」とされている。合理的に算定された価額は、一般に、以下に示すような見積方法が考えられ、資産の特性等により、これらのアプローチを併用又は選択して算定する(減損会計適用指針第28項(2)及び第109項)(第53項参照)。

(1) コスト・アプローチ

同等の資産を取得するのに要するコストをもって評価する方法をいい、例えば原価法が該当する。

(2) マーケット・アプローチ

同等の資産が市場で実際に取引される価格をもって評価する方法をいい、例えば取引事例比較法が該当する。

(3) インカム・アプローチ

同等の資産を利用して将来における期待される収益をもって評価する方法をいい、例えば収益還元法や割引将来キャッシュ・フロー法が該当する。」（第362項）。

#### 4. 繰延資産と資産負債アプローチ

繰延資産は、計算擬制的項目であり、費用収益対応の原則と深く結びついていることから、収益費用アプローチからの説明が一般的になされている。収益費用アプローチでは、利益は、企業が達成した成果としての収益とそのための努力としての費用との1会計期間における差額であると考えられる。すなわち、この場合、利益は、資産及び負債の定義とは関係なく定義されることになる。

佐藤教授他によると、「収益と費用は、まず、現金の収入と支出によって認識されるが、期間的対応の結果、損益計算書から除外された収入と支出が貸借対照表に收容されることとなる。将来の特定の期間に影響する費用として繰り延べられた支出である繰延資産は、この収益費用中心観のもとで貸借対照表上の根拠が与えられる。」ことになる<sup>15)</sup>。

一方、佐藤教授他が述べているように、資産負債アプローチでは、収益費用アプローチとは異なり、資産（将来の経済的便益）・負債（将来の経済的便益の犠牲）の定義に関連して利益が定義されることになる。したがって、佐藤教授他は、単なる計算擬制的項目である繰延資産は、資産負債アプローチのもとでは資産性を有しないと示唆し、ゆえに、貸借対照表に計上する根拠がないと指摘している<sup>16)</sup>。

しかしながら、誤解のないように述べるに、前述のように討議資料『財務会計の概念フレームワーク』からわかるように、繰延資産は、資産の定義に対して何ら適応しないわけではない。問題は認識と・測定なのである。収益費用アプローチと資産負債アプローチとでは、まさに認識・測定の枠組みが異なると考えることができる。

つまり、資産の定義とは別に、繰延資産は、収益費用アプローチでは認識・測定されるが、資産負債アプローチでは認識・測定されないことを意味するといえる。

## (1) 研究開発費

### ①研究開発費の定義

研究とは、新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探究をいう。開発とは、新しい製品・サービス・生産方法（以下、「製品等」という。）についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化することをいう。例えば、製造現場で行われる改良研究であっても、それが明確なプロジェクトとして行われている場合には、開発の定義における「著しい改良」に該当するものと考えられる。なお、製造現場で行われる品質管理活動やクレーム処理のための活動は研究開発には含まれないと解される。

### ②研究開発費を構成する原価要素

研究開発費には、人件費、原材料費、固定資産の減価償却費及び間接費の配賦額等、研究開発のために費消されたすべての原価が含まれる。特定の研究開発目的にのみ使用され、他の目的に使用できない機械装置や特許権等を取得した場合の原価は、取得時の研究開発費とする。

### ③研究開発費の会計処理

研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならない。なお、ソフトウェア制作費のうち、研究開発に該当する部分も研究開発費として費用処理する。費用として処理する方法には、一般管理費として処理する方法と当期製造費用として処理する方法がある。市場販売目的のソフトウェアについては、最初に製品化された製品マスターの完成までの費用及び製品マスター又は購入したソフトウェアに対する著しい改良に要した費用が研究開発費に該当する。

## (2) 開発費

「研究開発費等に係る会計基準」の公表により、繰延資産の中から、試験研究費が除外され、開発費についても若干の変更点が生じた。研究開発費は、前述のように、すべて発生時に費用として処理しなければならない。繰延資産への計上が認められていない点が、他の繰延資産と異なっている<sup>17)</sup>。

試験研究費の会計処理については、主に以下の4つの説が考えられる<sup>18)</sup>。

- ①発生時全コスト費用処理説
- ②発生時全コスト資産化説
- ③特定の条件が満たされる発生時コストを資産化し、その他のコストを費用化するという説
- ④将来便益の存在が確定するまですべてのコストを特別勘定に累積させるという説

日本や米国では、①の発生時全コスト費用処理説がとられている。一方、国際会計基準は、③の特定の条件が満たされる発生時コストを資産化し、その他のコストを費用化するという説を採用していると考えられる。

それでは、国際会計基準第38号（2000年改正）についてみてみよう。

国際会計基準では、研究とは、新規の科学的または技術的な知識および理解を得る目的で実施される基礎的な計画的調査をいい、開発とは、事業ベースによる生産または使用の開始以前における、新規のまたは大幅に改良された材料、装置、工程、システムまたはサービスによる生産のための計画または設計の、研究成果または知識の応用をいう。

この場合、研究（または内部プロジェクトの研究局面）から生じた無形資産を認識することはできない。すなわち、発生時に費用として認識しなければならない。一方、開発（または内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産は、企業が以下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>19)</sup>。

- (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) 無形資産が可能性の高い将来の経済的便益などのように創出するか。企業は、特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予定である場合には、無形資産の有効性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

国際会計基準では、かように、開発費について、厳格な条件があるとはいえ、その条件を満たす限り、無形資産として認識するとしている。このような会計思考は、今後の日本の繰延資産の資産計上を考えていく上において有益であるといえよう。

### (3) 仕掛研究開発費

前述のように、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。すべて発生時に費用として処理する理由は、桜井教授によると、主に以下の3つの理由による<sup>20)</sup>。

- ①資産計上の根拠となる将来の収益の獲得可能性については、一般に非常に大きな不確実性があること
- ②一定の要件を満たすか否かで資産計上と費用処理の区分を強制しようとしても、その要件を実務上での客観的判断が可能な形で規定することが困難であること
- ③資産計上と費用処理の任意選択を認めると、企業間での財務諸表の比較可能性が失われること

しかしながら、前述のように、研究開発の途中段階にある未完成の成果を資産計上する場合がある。それは、企業結合時に、未完成の成果でも、資産として識別可能である限り、これを、企業結合時の時価で評価して資産計上するものであり、仕掛研究開発費とよばれる。

このことに関して、「企業結合に関する会計基準」では次のように述べられている。「また、平成15年会計基準では、取得企業が取得対価の一部を研究開発費等（ソフトウェアを含む。）に配分した場合には、当該金額を配分時に費用処理することとされていた。これは、「研究開発費等に係る会計基準」（平成10年3月企業会計審議会）に照らした取扱いと考えられる。他方、国際的な会計基準においては、研究開発費の取扱いとの整合性よりも、企業結合により受け入れた他の資産の取扱いとの整合性をより重視して、識別可能性の要件を満たす限り、その企業結合日における時価に基づいて資産として計上することが求められている。後者の取扱いは、価値のある成果を受け入れたという実態を財務諸表に反映することになると考えられるため、企業結合の取得対価の一部を研究開発費等に配分して費用処理する会計処理を廃止することとした。この結果、会計基準の国際的なコンバージェンスを推進することになると考えられる。」（第101項）。

かような仕掛研究開発費は、企業結合において、識別可能性の要件を満たす限り、資産計上することが求められているのであるが、本来、研究開発費は、識別可能であるならば、企業結合やその対価の支払いの有無に関わらず、資産計上することが必要なのではないだろうか。

## おわりに

繰延資産は、従来、計算犠牲的項目であることから、収益費用アプローチに基づいてその資産性を論拠づけられてきた。しかしながら、繰延資産の中には、今日の会計である資産負債アプローチの時価会計から、その資産性を論拠づけることができるものがあるのではないだろうか。

例えば、IASBで認められている、開発費の無形資産計上、そして、企業結合時に識別可能な場合に資産計上が認められる仕掛研究開発費は、その代表と考えることができる。「識別可能」という概念をより明確に考察するならば、支払対価を条件にしなくても、繰延資産を無形資産として計上することが可能になる余地は十分考えられるだろう。

今回の企業結合に関する会計基準の改正は、繰延資産の資産性について、資産負債アプローチの時価会計から新しい可能性を創出したことになるのではないだろうか。今後の無形資産の動向に注目したい。

## 注

- 1) 「ここでいう支配とは、所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態をいう。経済的資源とは、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉をいい、実物財に限らず、金融資産及びそれらとの同等物を含む。経済資源は市場での処分可能性を有する場合もあれば、そうでない場合もある。」（同注2）
- 2) 将来費用説については、Paton and Littleton（1940）を参照せよ。また、計算的に擬制された現金説については、Walb（1926）を参照せよ。
- 3) 井上（2008，p.31）。
- 4) 井上（2008，p.31）。
- 5) 井上（2008，p.33）。
- 6) 井上（2008，p.154）。

- 7) 井上 (2008, p.156)。
- 8) 佐藤他 (2009, p.218)。
- 9) 佐藤他 (2009, pp.219-220), IFRS3(pars.BC88-BC106)を参照せよ。
- 10) 同様の内容が、「企業結合に関する会計基準」にも次のように記載されている。「取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後1年以内に配分する(注6)。」(第28項) また、「企業結合日以後の決算において、配分が完了していなかった場合は、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行い、その後追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させる。」(同注6) も記載されている。
- 11) 「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」によると、「法律上の権利」(企業結合会計基準 三 2. (3)) とは、次のいずれかに該当するものをいう。
- (1) 特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利  
これには、産業財産権（特許権、実用新案権、商標権、意匠権）、著作権、半導体集積回路配置、商号、営業上の機密事項、植物の新品種等が含まれる。
- (2) 独立第三者と締結した契約に基づく権利で未履行のもの  
これには、業務委託契約、請負契約、施設利用契約、商品売買契約、フランチャイズ契約等が含まれる。」(第58項)。
- 12) 「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」によると、『分離して譲渡可能な無形資産』(企業結合会計基準 三 2. (3)) とは、企業又は事業と独立して売買可能なものをいい、取得した資産を譲渡する意思が取得企業にあるか否かにかかわらず、単独で譲渡することが可能であれば当該要件を満たすことになる。法律上の権利ではないが、分離して譲渡可能なものの例としては、顧客リスト（法律や契約により譲渡等が禁じられている場合を除く。）、特許で保護されていない技術、データベースなどがあげられる。」(第59項)。
- 13) 本来、識別可能なものであれば、対価が支払われるか否かに関わらず、資産計上することに何ら問題はないはずである。もちろん、識別可能でない無形資産であるのれんの場合には、対価が支払われることが、資産計上に必要不可欠であることは言うまでもない。
- 14) また、「企業結合に関する会計基準」では、次のように述べられている。「識別可能資産及び負債を特定し、それらに対して取得原価を配分する作業は、企業結合日以後の決算前に完了すべきであるが、それが困難な状況も考えられる。そのため、企業結



合条件の交渉過程において、通常、ある程度の調査を行っている場合が多く、また、１年を超えた後に企業結合日時点での状況に基づいて企業結合日時点での識別可能資産及び負債を特定し、しかもそれらの企業結合日時点での時価を見積ることは非常に困難であることなど実務面での制約等を考慮し、配分する作業は企業結合日以後１年以内に完了するものとし、完了前の決算においては暫定的に決定した会計処理を行うこととした（第28項参照）。したがって、企業結合日が、例えば年度決算の直前となる場合は、配分する作業が完了した時点で初めて会計処理を行うのではなく、その年度決算の時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行った上で、その後、追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させることとした。」（第104項）。

15) 佐藤他（2009, p.233）。

16) 佐藤他（2009, p.233）。

17) 後述するように、仕掛研究開発費は、識別可能であれば、企業結合時に資産計上することが認められているが、それは例外といえる。

18) FASB（1974, par.38）。

19) IASB（2000, par.57）。

20) 桜井（2009, p.212）。

### （参考文献）

（外国文献）

FASB, Statement No.2, Accounting for Research and Development Costs  
(Stamford:CT.:FASB 1974) .

IASB, IASNo.38, *Intangible Assets*, 1998（2000）.

Paton.W.A and A.C.Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*  
(American Accounting Association, 1940) .

Walb Ernst, *Die Erfolgsrechnung privater und Öffentlicher Betriebe* (Berlin  
Industrieverlag Spaeth & Linde, 1926) .

（日本文献）

井上良二『新版財務会計論』税務経理協会，2008年。

桜井久勝『財務会計講義第10版』中央経済社，2009年。

佐藤信彦・河崎照行・斎藤真哉・柴健次・高須教夫・松本敏史・千葉賢一・泉宏之・梅原秀継・兼田克幸・工藤栄一郎・小賀坂敦・田村威文『財務会計論 I 基本論点編第

3 版』中央経済社，2009 年。

(会計基準等)

企業会計審議会「企業結合に係る会計基準」2003 年。

企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」2006 年。

企業会計基準委員会「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（実務対応報告第 19 号）2006 年。

企業会計基準委員会「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（企業会計基準適用指針第 10 号）2007 年。

企業会計基準委員会「企業結合に関する会計基準」（企業会計基準第 21 号）2008 年。