

自製の非物的経済財の資産計上可能性に関する一考察

中 田 範 夫

目 次

- 第1節 はじめに
- 第2節 商法・所得税法における取扱い
- 第3節 株式法規定並びに EG 第4指令における研究・開発費
- 第4節 研究・開発費の資産計上に対する伝統的基準の批判的検討
 - (1) 資産計上基準としての客観性に関して
 - (2) 自製の非物的経済財の効用に関して
 - (3) 評価の客観性に関して
- 第5節 研究・開発費の取扱いについての提案
 - (1) 2段階的資産計上提案
 - (2) 資産計上提案に対する批判
- 第6節 おわりに

第1節 はじめに

最近の企業における技術的発展はめざましい。研究・開発活動はこの技術的発展のために不可欠である。

我が国においては研究・開発活動のために支出された費用を繰延資産として計上し、後に減価償却するという会計処理が認められている⁽¹⁾。これに対して、アメリカやドイツでは自製の非物的経済財の資産化は認められていない。会計処理が多くの場合その国の慣行から生じていることを考慮に入れるならば、国によって会計処理の方法が異なるという事態は当然であるとも言えよう。しかし、企業が多国籍化しつつあり、また我々の日常生活においても国際化が進展しつつある現状を考えると、各国の企業が共通の会計処理に従うことが望ましい。国際会計学もそのような意図をもって発展しつつある学問領域であろう。

さて、改めて言うまでもなく、繰延経理は、研究・開発費を発生年度を含む複数期間に配分させることによって、利益幅を平準化させるという効果を持っている。先行支出⁽²⁾としての性質を有する研究・開発費を発生年度の費用として全額計上することは、研究・開発の成果（効果）とそのためによりやされた費用との対応の観点からも望ましいとは言い難い。

これに対して、研究・開発費の繰延経理は投下された支出額の資金回収を遅らせるという効果を持っている⁽³⁾。

本稿では、ドイツにおける自製の非物的経済財の資産計上可能性について検討する。

次節においては、商法・所得税法における非物的経済財に関する規定およびその解釈を述べる。

第 3 節と第 4 節においては、EG (Europäische Gemeinschaft) 第 4 指令

1) 企業会計上原則上の規定 (第三, 四 (一) C), 商法上の規定 (第286条ノ3), 財務諸表上の規定 (第36条)。ただし、我が国においても「商法の論理からすれば、繰延資産は本来財産性の認められない項目であり、会計の論理との妥協においてその計上が許容されたもの」という解釈がなされている。⑭ 196頁。

2) ⑮を参照のこと。

3) 経営基盤が脆弱であるベンチャービジネスでは、研究・開発投資についてもなるべく早くコストを回収する必要がある。このような企業では、研究・開発費を繰延経理することは避けられる。⑰ 132頁。

との関連で非物的経済財（特に研究・開発費）の資産計上可能性について議論する。

そして、第5節では、研究・開発費の会計処理に関する提案を取り上げる。

第2節 商法・所得税法における取扱い

ここでは、自製の非物的経済財⁴⁾の資産計上可能性を検討する準備として、現行の商法・所得税法における非物的経済財に関する規定並びにそのような規定の根拠を明らかにする。

商法における無形固定資産の取扱いは次のようである。まず、有償取得の営業権または企業価値に対しては貸借対照表計上選択権が存在する（商法典第255条第4項）。有償取得とは、通常第三者からの取得を意味している。これに対して、無償取得の無形固定資産である財産対象は、借方項目として計上してはならない（商法典第248条第2項）。後者の無償取得が自

4) Uelnerによると、非物的経済財の下では、権利および権利類似的価値、営業権と暖簾、チャンスとその他の優位性が理解されるとしている。それは、特許、認可権、ライセンス、商標権、著作権、版権、登録意匠権を含むのみならず、法的に保護されていない発明、経験と知識（ノウ・ハウ）を含んでいる。③ S. 290。

これに対して、モクターは「非物的固定資産価値」を「認可権、営業上の保護権および類似の権利並びにそのような権利に対するライセンス」に制限することは、株式法的資産計上可能性の厳格な区分であると指摘する。⑦ S. 821。

ただし、「非物的」経済財と「無形の」経済財とは完全に一致しない。例えば、債権、負債、関係会社持分そして計算限定項目は無形の経済財ではあるが、非物的経済財ではない。「非物的経済財」という表現は、それゆえに記帳の中でしばしば現れる経済財のグループの下で分類されない種々の無形の経済財についての総称である。③ S. 290。

本稿では、自製の非物的経済財の資産計上について議論しているが、その中心は研究・開発費である。したがって、概念の相違はあっても、非物的経済財、無形固定資産、非物的固定資産等の概念の中に研究・開発費が含まれるものとする。

己創設を意味していることは言うまでもない。

次に所得税法における規定を見てみよう。まず、無形固定資産の有償取得の場合には、借方計上義務がある(所得税法第5条第2項)。商法上では貸借対照表選択権が認められているが、税法に対しては商法上の正規の簿記の原則の基準性が作用するので、必要な事業用財産に含まれるすべての項目は税法上計上義務を要する。これに対して、無償取得の無形固定資産(無償で自己創設した企業内の発明や特許等の無形の個別経済財のほか自然発生の営業権または企業価値を含む)は、所得税法第5条第2項の反対解釈として、計上禁止となる(所得税準則第31a第2項)⁵⁾。これは、基準性の原則によって、商法上の計上禁止事項は、税法上も計上してはならないということである。

以上、現行商法・所得税法においては、無償取得の無形固定資産の資産計上は許されていない。それでは、自製の非物的経済財の資産計上の可能性は全く無いのであろうか。筆者はその可能性があると判断する。それは、商法における貸借対照表表示副次項目の存在である。商法上準資産として、開業費・拡張費並びに借方租税限定項目の2つが貸借対照表借方計上を認められている⁶⁾。井上氏によると、「商法典第269条第1段は、資本金会社に対してのみ、財産対象でも計算限定項目でもないところの純粹の費用である開業費および拡張費を貸借対照表借方側に準資産として計上する計上選択

5) ⑬ 35頁。無形固定資産には、具体的には特許権、特許実施権、営業免許権、利用権、商標権、意匠権、出版権、先買権、保護されない発明、実用新案、ノウハウ、競争禁止、生産方法、コンピュータ・プログラム(ソフトウェア)および営業権(暖簾)等がある(所得税準則第31a)。^⑬ 147頁より引用。

6) 我が国においても繰延資産は次のように解釈されている。「繰延資産は適正な期間損益計算からの要請によるいわば計算擬制的資産にすぎず、財産計算の見地からはとうてい資産性を認めることができないものである」と。そこで、商法では以下の3つの措置を講じて、資産計上を可能にした。(イ)8項目に限定、(ロ)一定の償却年数を定め、毎決算期に均等額以上の償却の強制、および(ハ)3つの繰延資産(開業費、試験研究費、開発費)につき配当制限規定の設定。以上、^⑭ 196頁より引用。

権を認められた⁷⁾と。この選択権の実行には、表示場所の指定(商事貸借対照表上固定資産の前に表示)並びに附属明細書で説明しなければならない、という条件が付いている。このような項目を資産計上する理由としては次の3点が上げられている⁸⁾。

- (a) 帳簿上の債務超過(破産の原因)を避けるため。
- (b) 配当を可能にするため。
- (c) 適正な期間費用計算を可能にするため。

自製の非物的経済財の借方計上もこのような貸借対照表表示副次項目の形として認めることができるのではないかと考える⁹⁾。

ファイファー(Pfeiffer, T.)は、1928年3月28日の連邦財務裁判所(RFH)の判決の中で、初めて「経済財」という概念が所得税法の中の貸借対照表計上能力のある対象の表現として利用されたこと、そして、その判決に修正を加えることによって非物的経済財の客観的な概念規定を行うことができるとしている¹⁰⁾。

1. 次のような条件を備えた非物的経済価値(財務資産を除く)が存在するとき、非物的経済財が存在する。
2. 区分可能な支出を通じて獲得され、
3. 抽象的・独立的取引能力があり、
4. 独立的評価能力があり、そして、同時に企業に
5. 多期間的効用を確約する。

これらの諸条件の説明は以下のものである。

7) ⑬ 37頁。

8) ⑬ 38頁。

9) 税法上は開業費・拡張費および借方租税限定項目の資産計上は認められていない。

10) ⑩ S. 333.

まず、1. についてである。ここにおける「経済価値」とは経済財の概念に内在するメルクマールであり、非物的経済財を規定する基準として必要不可欠である。したがって、「経済価値」のない対象は非物的経済財からも排除される。

2. から 5. までは非物的経済価値が存在するための条件である。2. の「区分可能な支出」とは、経済的価値が獲得される時支出が生じるが、その際に支出が「区分可能」でなければならない、ということの意味する。すなわち、ある経済的価値の獲得のための支出が、その他の支出の枠内で重要であり、かつその他の支出から明瞭かつ異論なく区分されなければならないのである。この意味における「区分可能な支出」は、所得税法第 5 条第 2 項の意味における非物的経済財の具体的貸借対照表計上能力のために必要な「有償取得」と混同されてはならない。「区分可能な支出」は非物的経済価値の存在にとっての間接的証拠となる⁽¹¹⁾。

3. 「独立的取引能力」というメルクマールにとっては、非物的価値を独立的に譲渡し得る(抽象的)可能性が存在することで十分である。「抽象的・独立的取引能力」を利用することで、非物的経済財の概念規定と貸借対照表計上の際に生じる不確実性、偶然性および主観的影響のいくらかが減らされる。つまり、非物的価値を移転する可能性—これは法取り引きの独立的対象である—として理解される独立的取引能力は、非物的経済財の客観的概念そして同時にその内容的具体化を導く⁽¹²⁾。

4. 「独立的評価能力」というメルクマールは、個別評価の原則から導かれる。このメルクマールは、貸借対照表計上の際に非物的価値にその大きさに応じた実際の具体的な価値が割り当てられ得ることを保証する。このメルクマールを利用すると、この価値に対して提供された支出を帰属計算することが可能となる。その場合に、経済的価値が存在するかどうか意

11) ⑩ S. 334.

12) ⑩ S. 334f.

図されるのではなく、価値帰属計算の可能性が意図される⁽¹³⁾。

最後に5.「多期間的効用」期待について説明しよう。このメルクマールは、非物的価値が流入の経済年度を越えて企業に効用をもたらすという事実に関係している。つまり、非物的価値は、それが企業に対して提供する多期間的効用を通じて初めて経済財となり得る、したがって、非物的価値が効用発生を通じて何時現れるか、そして、現れるかどうかという判断にとっては、経営内部的観点としての企業の観点が重要である。なぜならば、あらゆる経済的優位性は全体企業に対する従属と重要性の中に見られるからである。

さて、企業にとってある効用が長期的に存在するかどうかを判断しなければならないわけであるが、この判断は非常に困難であるといわざるを得ない。なぜならば、将来の展開についての確実な評価のためには完全情報が必要であるが、これは得られない。極端な事を想定すれば、支出によって獲得された設備は将来の収益の獲得のために役立つであろうということから予想される効用のためにその設備は資産計上されているのであるが、そのような効用がもたらされるという保証はないのである。つまり、支出と長期的効用との間には厳密な意味における因果的關係は存在しないと思われる。この点に関連して、ファイファーは次のように主張する。すなわち、「疑似客観的意思決定規則をともなった効用の代わりに、単に注意原則への後退を通じて主観的見積もりに基づく将来の効用のメルクマールを具体化すること、しかも正規の簿記の原則が経済財の概念を規定するという原則の厳守において具体化することは意義があると思われる」⁽¹⁴⁾と。

以上、非物的経済財についてのファイファーによる客観的概念規定によれば、商法および所得税法と同様に有償取得の非物的経済財を想定していることが分かる。

13) ⑩ S. 335.

14) ⑩ S. 336.

それでは次に、所得税法第 5 条第 2 項にしたがって「有償取得」の意味するところを考えてみよう。

非物的経済財の貸借対照表計上は所得税法第 5 条第 2 項により、以下を前提とする、

- ・非物的経済財は貸借対照表作成者の経営資産に帰属される必要がある。
- ・非物的経済財は固定資産の一部である。
- ・非物的経済財が有償取得されたこと。

これらの諸前提が満たされるならば、所得税法第 5 条第 2 項にしたがって、税務貸借対照表への記載が行われる。これらの諸前提のうちの「取得」の下では、誘導的 (derivative) 取得のみが理解されるべきであり、自製的 (originäre) 取得は理解されるべきでない。それは所得税法第 5 条第 2 項の下では、慎重な貸借対照表計上の理由から、具体的な貸借対照表計上能力は市場確認に依存して行うべきだと考えられているからである。市場においては、需要と供給の結果として非物的経済財が譲渡される⁽¹⁵⁾。

次に「有償」というのは、第三者への報酬が提供されることを意味する。それは、契約パートナーの考えにしたがえば、非物的価値が提供者の資産から貸借対照表作成者の資産へと移転することについての反対給付である。そして、その報酬は、上述の誘導的取得の過程に関係していなければならず、経営内部的に生み出された支出（労務費あるいはその他の費用）を意味しない⁽¹⁶⁾。

具体的な貸借対照表計上能力についての所得税法第 5 条第 2 項は、有償による仕入れ業務を必要とするので、その結果、非物的価値はそのような

15) ⑩ S. 337f.

16) ⑩ S. 338.

17) ⑩ S. 338. 更に、非物的固定資産価値が別の対象と一緒に、あるいは全体的に取得されるような場合には、取得される経済財と報酬との間には直接的かつ明確な関係が存在しなくなるが、そのような場合にも、報酬と非物的経済財との間の因果関係をできるだけ追究する必要性があることを指摘している。⑩ S. 338.

有償による取得過程の対象として存在しなければならない。またその時々
の経済財の取得のための反対給付がもたらされなければならない。報酬と
非物的経済財とは直接的に給付と反対給付として比較対照される必要があ
る⁽¹⁷⁾。

以上、ここでは、議論の準備として非物的経済財に関する商法と所得税
法の規定を見てきた。

次節では、商法典に対する個別法としての性格を有するドイツ株式法規
定およびEG第4指令の規定について検討することにする。

第3節 株式法規定並びにEG第4指令における研究・開発費

ドイツ株式法第153条第3項によれば、非物的固定資産価値が有償取得さ
れるならば、資産計上選択権が存在する。

他方、自製の非物的固定資産価値については、商法と同様に積極計上禁
止規定が存在する。これは自社の研究・開発プロセスの成果としてのモデ
ルや原型の積極計上は、具体的対象が存在しているかどうかに関わりなく、
禁止としてとらえられることを意味する。

これに対して、フォルムバウム (Vormbaum, H.)等によれば、EG第4
指令の中で意図された研究・開発活動の取扱いは、次のような変更をもた
らすことが予想される⁽¹⁸⁾、

- (a) 有償取得の非物的経済財（指令の中で同様に表現された権利およびこ
れらの類似権利と価値）および第三者から獲得された研究・開発成果は、
将来的にEG第4指令第9条ないしは第10条C・I・2・aにしたがって
資産化されなければならない。
- (b) 有償取得される非物的経済財と同じ形で具体化される企業の自己の研
究・開発プロセスの成果については、EG第4指令第9条ないしは第10条

18) ① S. 186f.

C・I・2・bにより、国家法制を通じて資産計上が許可される。

(c)以上の点から、ドイツの法律家はEG第4指令第9条ないしは第10条C・I・1により、研究・開発費用の資産計上を一括して許容することができる。ただし、この資産は5年以内に減価償却されなければならない(第34条1・aを含む第37条1)。

また、この種の資産化の際には、特別の配当禁止規定が考慮されている(第34条1・bを含む第37条1)。つまり、研究・開発費の未償却部分が任意積立金と繰越利益の合計額と等しいか、少ない場合に利益配当は可能となる。

更に、その種の資産化の際には、研究・開発費という資産項目の内容が附属明細書の中で詳述されなければならない(第34条2を含む第37条1)。

(d)研究・開発費用の資産計上について選択権が認められる一方で、第46条により研究・開発領域に関する情報は、状況報告書の中で義務として記述される。これによって、会社の状況と発展の評価のために研究・開発に与えられる意義が明示される。

以上のようにEG第4指令の規定をドイツの国内法の中に転置すると言う可能性が存在する。この場合、ドイツの法律家は資産計上を許容すべきか、それとも研究・開発に関する情報を状況報告書の中の報告に止めるべきかを決定しなければならない。後者の場合には、研究・開発領域がどの範囲で、そして、どの様な形で記述されるべきかということが解明される必要がある⁽¹⁹⁾。

19) ⑩ S. 187f. 経営経済についての大学教師の連盟の中の会計制度委員会は、状況報告書の中で研究・開発の種類と範囲に関する報告のみが行われるべきであるという見解である。これに対して、ドイツの法律家は研究・開発費の資産計上には反対であり、その結果は数字による報告が全く欠けることになる。⑪ S. 188。

第4節 研究・開発費の資産計上に対する伝統的基準の批判的検討

フォルムバオム等は自製の非物的経済財に関する伝統的見解に対して次の3点に渡って検討を行っている。(1)資産計上基準としての客観性に関して、(2)自製の非物的経済財の効用に関して、そして、(3)評価の客観性に関してである。

(1) 資産計上基準としての客観性に関して

外部会計においては、できる限り貸借対照表の作成者の主観的判断は排除されるべきなので、資産計上基準は一定の客観性要求を満たさなければならない。つまり、株式法に一致するような支出をもたらす対象のみが資産計上されるならば、この時、貸借対照表計上の客観的事後検証可能性が最も良く保証される。

物的経済財の際には、それが有償取得であろうと無償取得であろうとも、それを資産計上しなければならない。これに対して、非物的経済財の場合には有償取得が資産計上の条件とされている。この条件は1965年の株式法の中に含まれている。他方、有償取得されない非物的経済財は、余りに高い不確実性を有しているという理由で資産計上を許されていない⁽²⁰⁾。

EG第4指令の可決に関連して行われた意見の表明(これは、ドイツの法律家は自製の非物的固定資産価値の貸借対照表計上選択権をいかに利用すべきか、という課題についての意見表明であるが)においても、有償取得の非物的固定資産対象のみが資産計上されるべきだと主張されている。また、文献においては、①取得原価は製造原価よりも優れていること、②取得原価は市場における実証を受けていること、そして、③取得原価は2人

20) ① S. 188f.

21) ② S. 505.

の関係者の価値概念を統合していること⁽²¹⁾、以上が主張されている。

しかし、フォームバオム等は、これらの理由から、自製の物的固定資産と自製の非物的固定資産との取扱いに差別を与えるのは正しくないと主張する。むしろ、これら2つのカテゴリー（自製の物的固定資産と自製の非物的固定資産）の資産対象は「少なくとも、投入される生産諸要素に対する支出が存在すること」という客観化のための最低条件を充足していると主張する⁽²²⁾。

それでは、これら2つのカテゴリー間にはどのような相違が存在するのだろうか。

文献においては、その相違は、存在の客観的証明可能性に関して現れる。つまり、物的対象は一義的に証明可能であるが、これに対して、非物的対象は証明が非常に困難であるというものである。

これに対して、フォームバオム等は次のように主張している。すなわち、研究・開発領域で発生した成果が把握可能でなければならないこと、すなわち、個別単位として証明可能でなければならないことである。例えば、研究・開発成果がすでに「権利」の発生を導いているならば、非物的項目の存在は一義的に証明可能である。続いて彼等は他の形研究・開発成果の際にも、非物的項目の存在についての強い根拠が得られるとしている。例えば、原型、モデル、製作図あるいは報告書は間接証拠となる。また、プロジェクトの種類・時間的範囲、そして技術的実現可能性についての正確な内部記録がそれに加わる。更に業務管理者は研究・開発成果の利用意図を表明しているはずであり、そして、市場での利用可能性についての信頼できる徴候が存在するはずである。このような証拠が欠けている場合には、

22) ① S. 190.

23) ① S. 190. 証明客観性について、モクターは次のように述べている。すなわち、「証明客観性は非物的対象領域において、ある権利が存在することのみを意図しているので、この権利が独立的であるか、すなわち、この権利が個別的に『評価可能か』どうかということは証明客観性の際には未定である」と。⑦ S. 824.

資産計上は最初から問題にならない。これまでの活動の結果としての将来「利益」の予測だけでは、決して貸借対照表計上を是認できないのである⁽²³⁾。

(2) 自製の非物的経済財の効用に関して

ドイツにおいて自製の物的経済財の資産計上が義務とされ、他方、自製の非物的経済財の資産計上が許可されていないということは、自製の非物的経済財の効用が軽視されていることの証拠ではないか。しかし、効用という観点から物的経済財と非物的経済財との間にそれほど大きな相違が存在するのであろうか。彼等の意見によれば、企業にとってその財の効用が付加的基準に基づいて証明されるならば、自製の非物的経済財の資産計上は可能であるはずである。こうすることにより、特に研究・開発に重点を置いた企業の会計の説明力を改善することが可能となる⁽²⁴⁾。

研究・開発成果を意味する対象および将来の効用を生み出す能力のある対象の資産計上可能性に関しての問題は、究極的にそのような対象に貸借対照表的考察の中で、資産計上属性が与えられるかどうかを検討する場合にも確認される必要がある⁽²⁵⁾。

そして、貸借対照表計上可能資産は、次の2つの観点において考察され得るといふ、

(a) その資産が貨幣への転換により企業の負債を保証すること、ないしは、所有者への償還を行うのに役立ち得ること。企業の全体清算が仮定されると、その結果、(支払い不能な) 清算状態においては、(虚構の) 清算時点にすべての個別譲渡可能な資産項目が記載される必要がある。この場合の資産計上基準としての個別譲渡可能性は、静的貸借対照表理論において主張されるものであり、客観的な基準であると評価されてい

24) ① S. 191.

25) ① S. 191f.

26) ⑥ S. 26.

る⁽²⁶⁾。

(b) 資産は貸借対照表作成日後に収支として生じる貨幣ないしは債権の状態で存在する。あるいは、資産は将来成果作用的に損益計算の中に移されるところの支出に基礎を置いている。期間関連的損益算出・区分目的からは、ある期間の収益にそのために発生した費用を帰属させることが必要である。この目的のためには、複数の会計期間に作用する固定資産価値についての支出が資産化され、そして減価償却される。取得支出の資産化はここでは、企業成果の期間関連的区分目的の下にある。このような処理は動的理論として特徴づけられる⁽²⁷⁾。

以上の資産計上可能性に関する静的理論と動的理論に対しては次のような評価を行うことができる。

まず、(a) 静的理論に関してである。ここでは資産計上基準として個別譲渡能力というメルクマールが持ち出されるが、これは企業の清算が前提にされている。言うまでもなく、年度決算においては、企業の継続性が出発点にされるべきであるので、清算を前提にした理論は現実の状況に適合していないと思われる⁽²⁸⁾。

したがって、企業の継続性の観点の下では、動的理論に基づいた基準のみが資産計上可能性を規定することになる。しかし、この場合でも、外部会計にとっては貸借対照表の作成者の意図的判断は適切な客観性基準を通じて制限されなければならないという条件が付随する。

モクター (Moxter, A) は具体的個別事象を無視し、その代わりに取引概念を利用した全体的評価に基づいて非物的財貨の資産計上可能性が存在するかどうかを決定しようとしている。しかし、個別の取引能力へ遡及す

27) ① S. 192.

28) ただし、次のような観点から、個別取引能力という静的基準に対する実践的理由が存在するという。すなわち、静的基準の際には、動的基準の際よりもより高い程度の客観性が存在すること。① S. 193.

ること無しには、研究・開発プロジェクトの際にこのような処理方法は不可能だと思われる⁽²⁹⁾。その利益作用は個別的に評価されなければならないが、これは投資計算の方法を利用することによって可能だと思われる⁽³⁰⁾。

もちろん、そのような評価の際には不確かさが存在する。つまり、将来の利益に関する絶対的に確実な予測は達成され得ない。しかし、同じ問題は物的固定資産の資産計上の際にも生じることである。すなわち、物的固定資産もそれが将来の利益の獲得に「絶対に」貢献するとは言えないのである⁽³¹⁾。

結果として、自製の物的対象と自製の非物的対象の下では、把握可能性と将来の利益作用性という基準には、それらの対象の間に異なった取扱いを排除するような類似性が存在することが認められ得るのである。したがって、資産計上可能な対象の基準としての将来の効用発生に関して、自製の非物的対象の際には、十分な確率をともなった将来の利益作用性の証明が求められるべきである⁽³²⁾。

(3) 評価の客観性に関して

これまでは資産計上基準の証明の客観性問題が議論されたが、ここでは、評価の客観性問題が取り扱われる⁽³³⁾。結論的には、この問題については、自製の物的経済財と自製の非物的経済財とで差別的な取扱いの理由は生じ

29) ④ 84ff. モクターは、「営業価値」が個別評価の方法に基づいて決定され得ないこと、を指摘している。⑦ S. 823。

30) ⑤ S. 967-970を参照のこと。また、⑩ 55から58頁を参照のこと。

31) 連邦財務裁判所はその決定において、研究支出の利益作用性に関する予測に関して、不確実性を数量化することを要望したが、その場合に連邦財務裁判所は50%を上回る確実性の際に資産計上を意図した。また、ミュラー (Müller-Dahl, F. P.) は利益作用の検証の場合に、事情によっては市場研究調査を適切な根拠として考えている。

⑨ S. 119。

32) ⑪ S. 194f.

33) 評価の客観性とは、「独立的」評価可能性の保証を意味する。つまり、評価客観性とは、それぞれの個別譲渡能力を前提とする。⑦ S. 824。

ない。すなわち、2種類の財の際に、資産計上されるべき価値をいかに
にするかを評価しなければならないわけであるが、どちらの財の場合にも
製造原価が発生しているので、これを基礎にして評価額を決めるわけであ
る。

しかし、文献においては、次のように2種類の財の取扱いに違いが生じ
るという意見も見られる。例えば、自製の物的対象の製造原価算出につい
ては、該当する対象の潜在的取得原価との十分な比較可能性が存在する⁽³⁴⁾
という理由で、これは意図的でないが、これに対して、自製の非物的対象
についての製造原価の算出は意図的にのみ行われるというものである⁽³⁵⁾。

この意見に対しては次のように反論することができる。すなわち、(a)
原価帰属計算問題は物的対象についても非物的対象についてと同程度に生
じること、そして、(b) すべての物的対象について、必ずしも市場におい
て比較対象が存在しないこと、逆に、非物的対象について完全な比較可能
性が与えられる場合があること⁽³⁶⁾、以上である。

筆者もまた研究・開発成果についての製造原価に基づく資産計上は、会
計制度的に十分正確に処理できるのではないかと考えている。

ただし、製造原価に基づき資産計上し、それを減価償却していく際に、
その財の経済的利用期間の見積もりについては問題が生じるであろう。物
的資産対象の際には、その経済的利用期間は主に物理的な消耗度、技術的
要因そしてその資産対象を利用して生産される製品の販売可能性等の要因
によって決定されていようが、非物的資産対象の場合には、物理的な消耗
度は問題にならない。したがって、それ以外の要因によって経済的利用期
間を決定する必要がある。このような経済的利用期間を正確に見積もるこ
とは不可能に近いと思われる。なぜならば、物理的消耗度という要因が関

34) ⑧ S. 1105.

35) ② S. 505.

36) ⑪ S. 195

係しない分、その利用期間に幅が存在するからである。これについては、日本や EG 第 4 指令で定めているように、当面、一定の利用期間を一律に定め、その期間内に償却を行うような処理を採用したら良いのではないかと考える。

第 5 節 研究・開発費の取扱いについての提案

これまで見てきたように、現行のドイツ国内法（商法，税法）においては自製の非物的固定資産価値を資産計上することは禁止されている⁽³⁷⁾。

フォルムバオム等は貸借対照表表示副次項目の形で研究・開発費を資産計上することを提案するのであるが、その場合に、「すべての研究・開発費用の無差別的資産計上への要求を意味するのではなく、このことは原則的資産計上基準を考慮した種々の研究・開発費用の検討並びに外部利害関係者にとってのその時々の情報価値の同時的考慮の下で、外部会計における記載の考えられ得る形態に関しての考量を必要とする」⁽³⁸⁾のである。

この場合、研究・開発費に関する情報の提示方法として、状況報告書(営業報告書)の中でのみ報告することも考えられる。しかし、状況報告書(EG 第 4 指令第 46 条)の中の研究・開発に関する情報に基づいては、研究・開発を通じての会社資産状況の十分な推測が得られないという欠点が生じる。そのため、会社の年度決算への全体の研究・開発活動の影響を把握するためには、利害関係者は自ら状況報告書の中に含まれる情報を貸借対照表と損益計算書の中に並べ変えなければならないのである⁽³⁹⁾。

したがって、以下の提案は状況報告書の中でのみ研究・開発に関する情報を提示する方法とは一線を画するものである。

37) ただし、この貸借対照表計上禁止は文献においては、問題にされている。⑨ S. 154.

38) ⑩ S. 197.

39) ⑩ S. 197f.

(1) 2 段階的資産計上提案

以上の理由から、以下では、フォームバオム等の提案している 2 段階的資産計上提案について説明する⁽⁴⁰⁾。

(a) 利用可能かつ評価可能な研究・開発の成果

；EG 第 4 指令第 9 条 C・I・2・b の下での、具体的に利用可能かつ評価可能な成果についての資産計上、並びに予想利用期間に渡っての計画的減価償却。

実務では、そのような資産計上は直接的な利用にまで至っている開発プロジェクトに関連する。このような場合には、研究・開発費の投入結果としての研究・開発成果が利用可能でかつ評価可能であるので、自製の物的固定資産のケースに準じて処理することが可能だと考える

(b) 貸借対照表表示副次項目としての研究・開発の成果

；個々の資産計上可能な成果の中に具体化されないすべての研究・開発費用の貸借対照表表示副次項目の枠内での資産計上並びに 5 年の均等償却。

この 2 段階の提案は、(a) 研究・開発成果が具体的に利用可能でかつ評価可能な場合と、(b) その成果が具体的に利用可能でも評価可能でもないような（権利および類似的権利として認められていないという意味で）場合とに区別されている。もちろん、このいずれの場合にも、具体的な非物的資産対象を導かないようなある期間の研究・開発費用を貸借対照表計上能力のある資産として処理しようというものではない。

40) ① S. 198f. もちろん、最初の段階においては、国内法との衝突を避ける意味で、「権利」としての成果も「権利を有さない」成果も貸借対照表表示副次項目として処理されることも許されよう。

第9条C・I・2・bは「営業権、特許権、実施権、商標権並びにこれに類する権利および財産であって、当該企業が自ら創造した場合であって、国家法制が資産の部に掲記することを認める範囲内のもの」としての無形固定資産を規定している。同じく第9条C・I・1は「国家法制が資産の部に掲記することを認める範囲内の研究開発費」を規定している。先の(a)においては、C・I・1ではなくC・I・2・bを第一段階の研究開発に関する資産根拠として上げているのはなぜであろうか。思うに、これは現在のドイツの国家法制において無償取得（自己創設）の無形固定資産を資産計上することは許されていない(商法典第248条第2項、所得税法第5条第2項)ので、C・I・1およびC・I・2・bの形での資産化の可能性は存在しない。しかし、この両規定のうち、後者(C・I・2・b)の方が「無償取得」であっても、「権利並びにこれに類する権利」としての性質を持っており、この点がより広い可能性を含むC・I・1の「研究開発費」よりも承認されやすいと考えたのではないだろうか。

このように、「権利」としての性質を有する研究開発の成果を第一段階の資産として計上し、次にその「権利」としては確定されないが、研究開発の成果を認めることが可能な項目を貸借対照表表示副次項目として計上するのである。

したがって、この提案は具体的な非物的資産対象を導かないようなある期間の研究・開発費用は決して貸借対照表計上能力のある資産とならないという立場を取っている。

それでは、貸借対照表表示副次項目として研究・開発の成果を計上することは、それを全く貸借対照表の中に含めないことや、状況報告書の中でのみ説明する方法に比較して、どのような優位性を持っているのであろうか⁽⁴¹⁾。

①貸借対照表が成し遂げられた研究・開発を表わす特定の項目を含むこ

41) ① S. 199–201.

と。

②この項目は、貸借対照表表示副次項目として特徴表示される。すなわち、この項目は資産部分を表わす他の借方項目と混同されず、同一視され得ない。すなわち、このように表示された項目の特有の属性と危険内容 (Risikogehalt) が、例えば破産状況や流動化状況になるような利用を排除するのである。それゆえに、その追加的項目は、貸借対照表の明瞭性と説明力の侵害も導かないし、また、社員、債権者ないしは他の利害関係者のいずれをも欺き得ない。

③このことによって、借方項目の表示と財務状態の表示に関して、すでにその種の項目を許容している国々の貸借対照表と比較可能となる。このことは、国際的同調を引き起こすという指令の意義に一致するし、また、これは、経営学からの正当な提起にも一致する⁽⁴²⁾。対応する項目が資産計上できない国々との比較や今までのドイツの貸借対照表計上実務との比較のためには、その項目は容易に削除できる。他方、その項目が欠けている場合には、この項目について貸借対照表の補足は不可能である。

④5年（あるいは別の確定された年数）の年賦で損益計算書の中に一括的に振り替えることを通じて、ここでは個々に評価可能な資産価値のいかなる正規の減価償却費も存在しないことが強調される。しかも、何よりも、その償却額を通じて、年度の損益計算書には当該年度のその時々^ののしばしば強く変動する研究・開発費が課されなくなる。この強い変動によって、今までは報告利益の説明力と比較可能性が侵害され、そして、利益額が操作可能になっていた可能性がある。

⑤提案される貸借対照表表示副次項目は、固定資産増減明細表の中で固定資産の構成要素として受け入れられるべきである。そのことによって、開発が明確に認め得るようになる。なかんずく、償却額が特別の報告無

42) ① S. 625f.

しに損益計算書において認識可能である。研究・開発成果が資産化すべき資産対象へと別々に具体化されるならば、非物的資産価値の第9条C・I・2・bへの振替えもまたここで明らかになる。

(2) 資産計上提案に対する批判

ここでは、研究・開発費を貸借対照表表示副次項目として資産計上する提案に対して予想される批判を考えてみよう。

この場合には、資産計上しない場合に比べて資産計上する場合のほうが、損益計算書における利益は大きくなり、他方、貸借対照表における自己資本も大きくなることから、追加的配当を引き起こす可能性があるという批判が考えられる⁽⁴³⁾。

もちろん、資産化→減価償却という手続きは単に利益を平準化するだけなので、その他の条件を一定とすれば、資産化された場合のトータルの報告利益は資産化されない場合のトータルの報告利益と一致するはずである。したがって、資産計上しない場合に比較して資産計上するほうが、損益計算書における利益が大きくなるという主張は第1年度について妥当し、それ以降の年度には資産計上する場合の利益の方が小さくなる。

トータルの期間で考えると、上記のようである。これに対して、EG第4指令においては研究・開発費の資産計上の際には、配当禁止があらかじめ考慮されている(第34条1・bを含む第37条1)。したがって、研究・開発費の資産計上(貸借対照表表示副次項目としての)を許容する場合には、利益配当は研究・開発費の未償却部分が任意積立金と繰越利益の合計額と等しいか、少ない場合に可能となるのである。

研究・開発費の資産計上に関しては別の観点からの批判もみられる。すなわち、研究・開発の成果を資産化することは、客観性の観点から不適当なのではないか⁽⁴⁴⁾、という主張である。この主張に対しては、第4節にお

43) ① S. 201.

44) ⑦ S. 821.

いて議論されたように、自製の非物的経済財のみが、有償取得の非物的経済財や自製の物的経済財と比べて客観性が著しく劣るとは思わない。

第 6 節 おわりに

以上、ドイツの研究・開発費の資産計上可能性について議論してきた。これは、最近の総費用に占める先行支出の増大、特に研究・開発費の増大が注目に値すると考えたからである。

基本的な問題意識としては、日本においては研究・開発費の資産計上→減価償却という会計処理が認められているのに対して、ドイツではそれが認められていないという点にあった。確かに、ドイツにおいては、現在でも、無償取得の無形固定資産の資産計上は認められていないが、近年における研究・開発費用の増大並びに EG 第 4 指令等の影響によって、資産計上に関する議論は行われている。

そこで本稿では、フォルムバオム等の見解を中心にして、ドイツにおける自製の非物的経済財の資産計上可能性について議論した。

第 2 節においては、ドイツにおける現行の商法と所得税法における自製の非物的経済財（無償取得の無形固定資産）の取扱いについて概観した。商法でも所得税法でも無償取得の無形固定資産の資産計上は禁止されていた。

それでは、ドイツにおいては、無償取得の無形固定資産の資産計上の可能性は存在しないのであろうか。筆者は少なくとも商法における貸借対照表表示副次項目としての資産計上が可能であると考え。更に第 2 節では、ファイファーによる非物的経済財についての概念規定を取り上げた。結論的には、彼の客観的概念規定は、最初から有償取得の非物的経済財を想定していることがわかる。また、次節の議論の準備として、所得税法第 5 条第 2 項による「有償取得」の意味について明らかにした。

第 3 節では、EG 第 4 指令における無形固定資産についての規定を紹介し

た。この中では、企業の自己の研究・開発プロセスの成果についても有償取得される非物的経済財と同じ様に国家法制を通じて資産計上が許可されている。

第4節では、研究・開発費の資産計上に対する伝統的基準を批判的に検討した。まず、(1)「資産計上基準としての客観性に関して」では、自製の物的固定資産が資産計上義務とされていることから、必ずしも「有償取得」が資産計上のための絶対的条件となっていないこと、そして、自製の場合にも客観性のための最低条件が充足されている場合があることを指摘した。

次に、(2)「自製の非物的経済財の効用に関して」では、自製の物的経済財と自製の非物的経済財との間には、効用という観点から前者のみを計上し、後者を計上しないという程の大きな相違は存在しないという主張を行った。そして、将来の効用を生み出す能力のある対象の資産計上可能性に関しての問題は、究極的には静態論と動態論という観点に基づいて考察されるべきであることを指摘した。結論的には、企業の清算を前提にした静態論よりも、企業の継続性を前提にした動態論に基づく観点が重視されるべきである。また、研究・開発費の利益作用性への貢献に関しては、「絶対的に」確実ではないが、このことは有形固定資産の利益作用性についても同様である。

最後に、(3)「評価の客観性に関して」についてである。この点からも、自製の物的経済財と自製の非物的経済財との間には異なった取扱いをする理由は生じないと考える。どちらの財の場合でも、その評価の際には製造原価が発生しているので、これを基礎にして評価額を決めるわけである。

第5節では、研究・開発費を2段階的に資産計上する見解を紹介した。まず、EG第4指令第9条C・I・2・bが妥当するような無形固定資産は、具体的な「権利」であるので、これは研究・開発成果が利用可能かつ評価可能である。このような場合には、自製の有形固定資産のケースに準じて処理することができるであろう。

問題なのは、研究・開発の成果が「権利」として認識されていないが、その成果を認めることが可能な項目を貸借対照表表示副次項目として計上しようとする提案である。現在の段階では、貸借対照表表示副次項目として認められる研究・開発成果はどのような属性を持つ必要があるのか、に関して必ずしも十分な議論が行われているとは思わないが、このような方向で資産計上の可能性が生じるのは好ましいことだと考える。

今後の課題としては以下のことが上げられよう。

まず第一に、本稿では研究・開発費や研究・開発成果の内容の細分化を行っていない。日本における会計処理との比較を行う意味でもそれらの内容を細分化する必要があるだろう。

次に、日本においても今だソフトウェアの会計基準についてほとんど整備されていないのが現状である⁽⁴⁵⁾。ここで、自社開発のソフトウェアも研究・開発成果であることから、ソフトウェアの会計基準を検討する必要性を感じる。

引用文献

- 1) Bölkow, Ludwig, Diskussion auf der Arbeitstagung der Schmalenbach-Gesellschaft 1972, in: ZfbF., 24. Jg. (1972), S.625-627.
- 2) Döllerer, Georg, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Der Betriebs-Berater, Heft12. (1969), S. 501-507.
- 3) Hartmann, Bernhard, Die Bilanzierung eines entgeltlich erworbenen EDV-Systems(Computersystems) als abnutzbares bewegliches körperliches Wirtschaftsgut, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft11/1972, S. 289-299.
- 4) Jacobs, Otto. H., Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Stuttgart,1971.
- 5) Laßmann, Gert, Aktuelle Probleme der Kosten-und Erlösrechnung sowie des Jahresabschlusses bei weitgehend automatisierter Serienfertigung, in: ZfbF., 36(11/1984), S. 959-978.
- 6) Maul, Karl-Heinz., Immaterielle Anlagewerte im Jahresabschluß der

45) 詳しくは、下記の文献を参照のこと。⑫ 123から140頁。

- Aktiengesellschaften—Ein Beitrag zur Interpretation des §153 Abs.3 AktG.,in: ZfbF., 25. Jg.(1973), S.16-28.
- 7) Moxter, Adolf, Aktivierungsgrenzen bei » immateriellen Anlagewerten
《 in: Der Betriebs-Berater, Heft17, 1978, S.821-825.
 - 8) Moxter, Adolf, Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, in: Der Betriebs-Berater, Heft22, 1979, S. 1102-1109.
 - 9) Müller-Dahl, Frank, P., Betriebswirtschaftliche Probleme der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsfähigkeit, Berlin, 1979.
 - 10) Pfeiffer, Thomas, Begriffsbestimmung und Bilanzfähigkeit des immateriellen Wirtschaftsgutes, in: StuW., 4/1984, S. 326-339.
 - 11) Vormbaum, Herbert, Franz, Klaus-Peter und Rautenberg, Hans Günter, Die Abbildung von Forschung und Entwicklung in der externen Rechnungslegung von Unternehmungen—Ein Beitrag zur Behandlung immaterieller Anlagewerte im Jahresabschluß, Wettbewerb und Fortschritt, Festschrift zum 65. Geburtstag von Burkhardt Röper,hrsg.von Walter Hamm und Reimer Schmidt, Baden-Baden, 1980, S. 183-204.
 - 12) 伊藤邦雄・醍醐聰・田中建二編集, 事例研究・現代の企業決算—'90有価証券報告書等にみる動向と課題—, 中央経済社, 平成3年5月。
 - 13) 井上康男著, 西ドイツ法人税会計論, 白桃書房, 1988年, 12月。
 - 14) 武田隆二編著, 商法決算・処理と開示<'92年版>, 中央経済社, 平成4年2月。
 - 15) 拙稿, 自動化生産システムにおける先行支出問題—ラスマンの見解を中心に—, 山口経済学雑誌, 第39巻第5・6号(平成3年7月)。
 - 16) 拙稿, 先行支出問題とラスマンの原価計算モデル, 山口経済学雑誌, 第40巻3・4号(平成4年3月)。
 - 17) 若杉 明編, リストラクチュアリングの財務・会計戦略, ビジネス教育出版社, 1991年11月。