

# 市場販売目的ソフトウェアの制作原価の会計処理方法

## Accounting for the Cost of Computer Software to be Sold

井手吉 成 佳  
Masayoshi Ideyoshi

### 要 約

コンピュータで様々な処理を視覚的な操作によって行う GUI (Graphical User Interface) の発達によって、いわゆる専門家ではない人たちがコンピュータを利用する機会が爆発的に増加した。そういった環境において、コンピュータを用いて様々な処理を実行するための機能を提供するコンピュータ・ソフトウェアを市場において販売する企業が急速に発展してきた。

特に、機械装置であるコンピュータ本体とは切り離してコンピュータ・ソフトウェアのみを製品として販売するようになったことは、以前と比べて非常に大きな相違と言えるだろう。それまでのソフトウェアは機械装置の一部を構成する要素とされており、原価性や償却は機械装置全体で認識されていたため「コンピュータ・ソフトウェア」という製品に対応する会計処理の方法が必要となった。

本研究では、日本基準、アメリカ基準、国際基準におけるコンピュータ・ソフトウェアの特に市場販売目的のものに係る内容を紹介する。

キーワード：ソフトウェア、市場販売目的、製品マスター、技術的実現可能性、研究開発費、無形固定資産

## 1 はじめに

激変していく企業環境に対応し、生き残っていくために企業は絶えず新商品を市場に供給し続ける必要がある。そのための研究開発費は年々増大していった。これはソフトウェア産業においても言えることであり、情報通信産業の研究開発費も「1996年の約4兆円から2001年には約4.6兆円」<sup>1)</sup>と増加の一途を辿っている。しかし、研究開発コストについての会計基準が存在せず、処理は各企業に任せられていた。これはソフトウェア制作費についても同様であり、さらにソフトウェア制作においては研究開発の段階と製品としてのソフトウェア制作の段階との区別も曖昧であり、企業のみでなく財務諸表利用者も困惑していた。

この状況を受けて1998年に「会計基準」<sup>2)</sup>が発

布された。以後、市場販売目的に制作されるソフトウェアの会計処理を主としてその「会計基準」の内容を検討してみたい。

## 2. 語句の定義

ソフトウェアに関連して重要と思われる語句の定義を「意見書」<sup>3)</sup>に基づいて明確化したい。

### 2.1 研究及び開発

研究開発費に類似する概念として、日本では以前から繰延資産として計上が容認される試験研究費及び開発費が商法において規定されている。これに対して「会計基準」と同時に発表された「意見書」では研究及び開発を次のように定義した。

「研究とは新しい知識の発見を目的とした計画

1) どの年度においても全産業に占める情報通信産業の割合は概ね40%となっている。「平成15年情報通信白書」

2) 企業会計審議会 「研究開発等に係る会計基準」 1998

3) 企業会計審議会 「研究開発費等にかかわる会計基準の設定に関する意見書」 1998

的な調査及び探求をいい、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また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、研究その他の知識を具体化すること」と定義される。この定義に基づいて財務諸表等規則では繰延資産から試験研究費が削除されたが、税法上及び商法上では現在でも試験研究費が繰延資産として残されているため、会計基準との差異を生じている。なお、試験研究費等に関しては6章において後述する。

## 2.2 ソフトウェア

「会計基準」によるとソフトウェアを、「コンピュータを機能させるように指令を組み合わせて表現したプログラム等」と定義されているが、「実務指針」<sup>4)</sup>ではその範囲はプログラムだけでなくさらに、システム仕様書やフローチャート等の関連文書も含むとされる。

また、ソフトウェアはその制作目的によって、受注制作・市場販売目的・自社利用目的に分類され、それぞれの制作目的に応じて会計処理が決められる。自社利用ソフトウェアはさらに、外部へ業務処理等のサービスを提供し収益獲得を目的とするソフトウェアと、社内で利用するソフトウェアとに分けられる。

## 3 ソフトウェア会計処理の必要性

近年、情報システムの急速な発展の中で、コンピュータの利用分野もその範囲が一段と拡張されてきた。これは、特にコンピュータの操作体系が従来のコマンド入力方式から一転して、GUI (graphical user interface) に見られるようなグラフィックス表示とマウス等のポインティングデバイスを用いた非常に利用しやすいものになったことによって、加速度的にソフトウェアの重要性も増大することになった。それに伴ってソフトウェアに関する会計処理も重要になってきた。なぜならば、当時はソフトウェアの会計処理に関する情報や研究が不足していたため、コンピュータ・メーカー、ソフトハウス、ユーザが開発するソ

フトウェアを、それぞれの企業が独自の立場で、各様の会計処理を行っていたからである。当時の指標にされていたものとして法人税基本通達が一連の会計処理基準を提供していたが、委託開発と購入ソフトウェアの会計処理に限定されていたため、複雑化したソフトウェアの需給形態に対応しきれなかった<sup>5)</sup>。これは、ソフトウェアという製品の会計的環境がいかに急速に変化していったかを示す一つの好例であると思われる。現時点においても、ソフトウェアを取り巻く環境はその開発技術や市場環境等が変化しており、ソフトウェア会計も新たにそのような変化に対応していく必要があると思われる。

また、ソフトウェア会計処理の研究はソフトウェア製品の需給形態と基準等との乖離から発したものであり、主に実務上の便宜性に配慮したものとになっていると思われる。つまり、法人税法上では研究開発費等の規定があるにもかかわらず、ソフトウェア制作費やその研究開発費に関してあくまで税の面ではなく会計面から、会計処理としての妥当性さらには国際的に通用する会計基準の設定という観点から基準設定が行われ、最終的な会計基準は必ずしも法人税法の規定と一致したものとはならなかった。従って、実務上は幾つかの点において、申告調整を必要とする事柄が生じることとなった<sup>6)</sup>。これはソフトウェアの研究開発や制作に関する会計処理が従来の研究開発等とは異なっていることを示しているのではなかろうか。

## 4 日本におけるソフトウェアの会計処理

「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。そのため、研究開発費を資産として貸借対照表に計上することは適当でない<sup>8)</sup>」と判断された。結果として研究開発費は全て発生時に費用として

4) 日本公認会計士協会「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」1999

5) ソフトウェアの資産性に関する委員会「ソフトウェア会計実務指針(案)」『企業会計』第44巻第2号 1994 84頁

6) 北村敬子「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書の経緯と概要」『企業会計』第50巻第7号 1998 72頁

8) 企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」1998

図表1 「会計基準」におけるソフトウェアの分類と会計処理<sup>7)</sup>

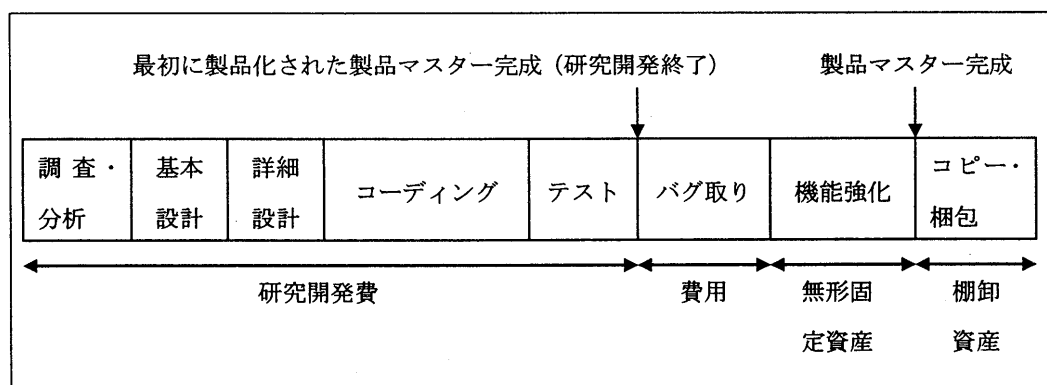
制作目的		会計処理	留意点
研究開発目的		研究開発費として処理。	
研究開発目的以外	販売目的 (受注制作)	請負工事の会計処理に準じた処理。	制作費用のうち研究開発費に該当する部分は研究開発費として処理する。
	販売目的 (市場販売目的)	最初に製品化された製品マスターの完成までの制作費等を研究開発費として処理。完成後の機能強化・改良に係る制作費を無形固定資産として計上。	
	自社利用目的	外部へサービス提供する契約が締結されている場合や完成品を購入した場合のように、将来の収益獲得または費用削減が確実であると認められる場合に限り、無形固定資産として計上。その額は開発にかかった費用とする。	

処理せねばならない。

ソフトウェア制作費は、将来の収益との対応関係が異なる等の理由のため、「会計基準」においてその制作目的別に会計処理が定められている。その分類に対応した会計処理は上の図表1のようになる。

### 5 市場販売目的のソフトウェア制作費

ここでは、前述した分類のうち市場販売目的のソフトウェア制作費に係る会計処理を具体化する。制作原価の発生タイミングによってその会計処理方法が変わるために、ここではまず製作工程と合わせて図示してみる。



図表2 市場販売目的のソフトウェアの制作工程と発生原価の会計処理

ソフトウェアの制作原価の会計処理においては、研究開発活動の終了をどの段階とするかということが重要な問題となる。「会計基準」では製品番号を付すこと等により販売の意思が明らかにされた製品マスター、すなわち「最初に製品化された製品マスター」の完成時点が研究開発の終了時点とされる。

「最初に製品化された製品マスター」の完成以降に、「製品マスター」の制作工程として「バグ

取り」と「機能強化」が挙げられるが、それ以前の「テスト」段階で確認されるような製品としてのソフトウェアに重要な影響を及ぼすバグの解決や著しい改良を行う場合は、研究開発の終了時点に達していないとされることから、「コーディング」や「テスト」の工程に含まれるものと考えられる。

そして、「製品マスター」の制作原価として「機能強化」の工程にかかるコストが無形固定資産として計上される。これは製品マスターは、①製品マスター自体が販売の対象物ではないこと、②機械装置等と同様にこれを利用（複写）し

7) 高橋秀法他 『研究開発費及びソフトウェアの会計処理の完全解説』 財経詳報社 2000 69頁

て製品を作成すること、③法的権利（著作権）を有していること、及び④適正な原価計算により取得原価を明確化できる<sup>9)</sup>ためである。

なお、バグ取り、ウィルス防止等の修繕・維持・保全のための費用は、機能の改良・強化には該当しないために収益的支出として発生時に費用処理される。

## 6 研究開発の会計処理

研究開発に係る会計処理は、従来は試験研究費として処理されていた。試験研究費とは、新製品又は新技術の研究のために特別に行った支出、即ち、製品の試作や新製法の研究等のために行った支出をいう。

試験研究費は将来の新製品又は新技術から生ずる収益によって償われるべき性質のものであることから、理論的には、試験研究の結果が明確になるまで、未決算の状態にある支出として繰延べておき、試験研究の結果、特許権や実用新案権等を取得したときには、それに振替えて、その後は、一定の方法によって償却し、また、失敗又は試験研究を中止したときには、未償却額を全額、その期の損失とするのが合理的である。このような観点からは、有形固定資産の建設仮勘定に順ずるものとして、無形固定資産に属する<sup>10)</sup>と主張される。

しかし、試験研究の成否を予想することは困難であり、また、たとえ試験研究が成功した場合でも、特許権等が支出額以上の価値を持つという保証は必ずしもないため、保守主義の観点からは、なるべく短期間のうちに償却することが望ましいとされる。また、商法では試験研究費について繰延べることを認め、支出後、5年以内に毎決算期に均等額以上の償却を行うこととされている。

従って実務では、支出後5年以内に每期、均等額以上の償却を行い、全額償却する前に試験研究が成功して特許権等の無形固定資産を取得したときは、未償却残高をその取得価額にするという方法が多く採られた。これは保守主義の立場から失敗した場合を予め考慮して、その場合に計上されるべき損失を事前に繰上げて計上することによっ

て、利益の期間的変動を可能な限り小さくしようとする政策的配慮によるものであり、このような償却は暫定的なものであると思われる。

しかしこの試験研究費は理論的には、①支出額の一部又は全部を償却した試験研究が成功して、特許権等の無形固定資産を取得したときは、過去の期において暫定的に償却した額を戻入れ、その試験研究のための支出を全額、無形固定資産の取得価額に振替えなければならない。また、②成功したとしても、特許権等の無形固定資産を取得しないときは、①と同様に、暫定的に償却した額を戻入れ、改めて、繰延資産としての試験研究費の額を確定し、それによって得られる収益に対応させて償却を行うのが理論的処理とされる<sup>11)</sup>。

これらの実務で行われた償却と理論的処理との相違は、試験研究の結果として獲得する無形固定資産や将来の収益の取得価額であろう。即ち、前者よりも後者による会計処理を行った場合のほうがその取得価額が大きくなる。

試験研究の会計処理では、試験研究費を試験研究の結果として将来得られる収益に対応する繰延資産とするか、または特許権等の無形固定資産として資産計上されるが、ソフトウェア会計では「製品マスター」の制作原価として「機能強化」の工程にかかるコストが無形固定資産として計上される。「製品マスター」は法的権利（著作権）を有することから試験研究費との共通点は多分に存在すると思われる。しかし、試験研究費においては実務的、理論的のどちらの会計処理においてもその資産の取得価額の相違は暫定的な償却部分を戻入れるかどうかによるもので、本質的には試験研究費として支出された金額全てが将来の収益獲得に対応すると考えられるのに対し、ソフトウェア会計ではソフトウェア制作費のうち「製品マスター」の制作原価として「機能強化」の工程にかかるコストのみが資産計上の対象であり、将来の収益獲得に対応される。

実務的な試験研究費の処理において、試験研究費としての支出額の一部を暫定的に償却し、残存部分を無形固定資産等の資産取得価額とする処理方法は、ソフトウェア会計におけるソフトウェア制作費の一部を「製品マスター」として無形固定

9) 日本公認会計士協会 「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」 1999

10) 飯野利夫 『財務会計論三訂版』 同文館 1993 8-7頁

11) 飯野利夫 前掲書 8-9頁

資産計上し、それ以前の支出は研究開発費として費用処理する処理方法と手法的には同様のものと考えられる。しかし、その本質はあまりに異なるものではなからうか。なぜなら、試験研究費の暫定的な償却部分は、将来の収益獲得との対応を考え一旦資産計上したものを5年で償却処理される。これに対して、現行のソフトウェア会計は資産計上される以前の工程において支出された金額は研究開発費としてその期の費用として全額処理される。この相違は、試験研究費が新製品又は新技術の研究のために特別に行った支出であり、将来の新製品又は新技術から生ずる収益によって償われるべき性質のものであると、その支出の目的や性質によった認識であるのに対し、ソフトウェア会計におけ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み、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ため、資産として貸借対照表に計上することは適当でないと判断されている<sup>12)</sup> ことによると思われる。これによって、試験研究費ではその支出全額が資産計上されるのに対し、ソフトウェアの研究開発ではその一部が資産計上されるのみで、「売上が計上される段階では制作費の多くは費用処理されてしまっており、対応する売上原価は小額になる。制作期間が決算期をまたいだ場合には、制作費の大部分が費用計上される期と、売上が計上される期が異なる問題が発生することも考えられる。」<sup>13)</sup> このような費用処理は保守主義の観点からは正当性を見出すことができるが、結果として収益と支出の対応に差異が生じてしまっているのではなからうか。私見ではあるが、試験研究費の会計処理のほうがソフトウェア製品の性質により適応した会計処理であると思われる。これは、ソフトウェアを制作する過程において費用処理されることになっている部分においても、ソフトウェアを市場販売することによって獲得する収益に対応する性質が多分に存在すると考えられるからである。

12) 伊藤正彦 「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書の解説」『企業会計』第50巻第7号 1998 79頁

13) 山邊道明「ソフトウェア制作者の会計処理」『JICPA ジャーナル』No.531 1999 38頁

## 7 ソフトウェア制作費に係る会計処理の国際的動向

諸外国における研究開発費に係る基準書として、アメリカでは財務会計基準審議会から基準書第2号(SFAS2)「研究開発費の会計処理」が1974年に公表されており、ソフトウェア制作に係る会計処理の基準として1985年にSFAS86「販売、リースその他の方法で市場販売されるコンピュータ・ソフトウェアの会計処理」が公表された。また国際会計基準委員会からは国際会計基準第9号(IAS9)「研究開発費」が1978年(1993年改訂)に公表されていたが、1998年に国際会計基準第38号(IAS38)「無形資産」が公表され、第9号(IAS9)は廃止された。

日本の「意見書」とこれら2つの基準書では、「研究」及び「開発」の定義づけ等では概念的に大きな違いはないが、SFAS2とIAS38では開発費の会計処理に関して大きく乖離しており、日本基準はアメリカ基準と概ね同様の内容となっている。これは日本の「会計基準」を作成する際に国際的調和を求めてSFAS2が参考とされたためである<sup>14)</sup> と言われる。

日米それぞれの基準では、研究開発費はともに全て発生時に費用計上することとなっているが、国際基準では研究費については発生時の費用処理をするものの、一定の条件を満たす開発費については資産計上を求めており、日米の基準と大きく異なっている。

### 7.1 SFAS

SFAS86では販売、リースその他の方法で市場に出されるソフトウェア製品の技術的実現可能性を確定するために発生した全ての原価が研究開発費に該当することを明確にし、この研究開発費はSFAS2に従って発生時に費用処理することが必要であるとした。

ソフトウェアの技術的実現可能性は、一定の条件を満たす製品の設計が可能であるということを確認するために必要な全ての計画、設計、コーディング及びテストを企業が完了した時点で確立される。この一定の条件を満たす製品とは機能、特色、技術的な性能の条件を含んだ設計仕様に適

14) 北村敬子 前掲論文 74頁

合するような製品である。

具体的に、技術的実現可能性が確立したことを示す証拠として、次のいずれかの条件を満たすことが必要となる。

A. コンピュータ・ソフトウェア製品の製作過程が詳細プログラム設計を含む場合

- (1) 製品設計及び詳細プログラム設計が完了し、企業が当該製品を製作するために必要な性能、ハードウェア及びソフトウェア技術が利用可能であることを確定していること。
- (2) 詳細プログラム設計の完了及び製品設計との首尾一貫性が、詳細プログラム設計の文書化と、製品使用へのトレースによって確認されていること。
- (3) 詳細プログラム設計が、危険性の高い開発上の問題点（例えば、新しい、独特の立証されていない機能又は特色及び技術革新）に関して検閲され、明示された危険性の高い問題点に関するいかなる不確実性も、コーディング及びテストを通して解決されていること。

B. コンピュータ・ソフトウェア製品の製作過程が、上記に規定されている側面を持つ詳細プログラム設計を含まない場合

- (1) ソフトウェア製品の製品設計及び作業モデル (working model) が完了していること。
- (2) 作業モデルの完了、及び製品設計との首尾一貫性がテストによって確認されていること。

特に A はウォータフォール方式と呼ばれる、製品設計、詳細設計、コーディング、テストと開発工程が進んでいく方式を採用する場合の判断基準である。この方式では、詳細プログラム設計が完了し、①技術の利用可能性、②首尾一貫性、③不確実性の回避、の3つが満たされた時点で研究開発活動が完了したと判断される。これはちょうど日本基準での「最初に製品化された製品マスター」が完成した時点と同様に考えることができる。

技術的実現可能性が確立した後の製品マスターの制作原価は資産計上しなければならない。ここで製品マスターとは、SFAS 付録の語彙集では「販売、リースその他の方法で市場に出されたコ

ンピュータ・ソフトウェア製品、書類及び研修教材の複製可能な完成したバージョン」とされており、ソフトウェアの製品単体だけでなく書類や研修教材、例えばマニュアル等も含んでいる。

また、資産計上は製品が顧客へ出荷可能になる時点では完了していなければならない。保守及び顧客支援の原価は、関連する収益が認識される時点若しくは発生時点のいずれか早い時点において費用処理しなければならない。

以上のことをソフトウェア制作の工程に照らし合わせると、日本基準の図表 1 と同様になることが容易に想像できると思う。

## 7.2 IAS

従来の IAS9 においては、研究費と開発費を区分した上で、研究費は発生時に費用処理を求め、一定の条件を満たす開発費については資産計上を要求していた。その条件として次の5つの条件が規定されていた。

- (1) 製品または製法が明確に定まっており、その製品または製法に帰属させる費用が識別でき、かつ、信頼性を持って測定できること。
- (2) 製品または製法の技術的な実現可能性が証明され得ること。
- (3) 企業が製品または製法を精算・販売または使用する意図があること。
- (4) 製品または製法の市場の存在、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、企業にとっての有用性が証明され得ること。
- (5) プロジェクトを完成し、製品または製法を販売または使用するための十分な資源が存在するか、またはその資源の入手可能性が証明され得ること。

これら5つの条件を要約すると、(1) 測定の客観性、(2) 技術的実現可能性、(3) 生産・販売または使用の意図、(4) 企業にとっての有用性が証明、(5) プロジェクトが完成できることの証明となる。IAS9ではこれら5つの条件全てを満たした場合にのみ資産計上を要求するものであり、開発費を自動的に貸借対照表上の資産として計上することを容認するものではなかった。

これに対して IAS38 では「研究から生じた無形

資産を認識してはならない」と規定した上で、「開発から生じた無形資産は企業が次の全てを立証することができる場合に限り、認識しなければならない」とし、6つの条件を規定している。これらの6項目に渡る条件は、IAS9で従来より規定されていた5つの条件に加えて「無形資産を使用または売却する能力」が追加されている。

ソフトウェアの制作工程にこのIAS38の規定を当てはめると、ほとんどの場合これらの資産計上の全ての要件を満たすことが可能になるのは製品マスターが完成した後になると思われる。特に、IASにおいても資産計上の条件として技術的実現可能性が挙げられていることによって、実質的には「製品マスター」の完成が資産計上の前提条件となっている等、SFASとIASは表面上、開発費の会計処理において大きく規定の内容が異なるのであるが、これらの基準書を実際に適用しても大きな差異の発生には繋がらないのではないかと考えられる。

しかし、IASには日本基準やSFASに見られるようなソフトウェアそのものに関する規定が存在せず、その研究開発費と共通する特徴から処理を行うというのが現状となっている。

## 8 終わりに

日本基準とSFAS及びIASを比較しても、研究開発費等の概念には差異は特に無く、それらに従ったソフトウェア制作に係る原価の会計処理も概ね同様の内容になると思われる。特に、研究開発によって制作されるソフトウェアが将来にわたってもたらす経済的便益（収益獲得等）がその制作過程においてもなかなか確実なものとならないことを重要視し、「最初に製品化された製品マスター」の完成や技術的実現可能性が満たされてから無形固定資産として計上をするといったように、不確実性の排除のために保守的な規準として制定されたと考えられる。

しかし、「工業製品であれば、製品を生産するにあたって、設計完了品を再び製造しなければ製品とはならない。対してソフトウェアの場合は、製品として製造するために個々にプログラムを再度記述する必要はない。ソフトウェア製品は複写（コピー）という手段によって大量製造が可能となる。それ故に、ソフトウェア製品は一般的な工

業製品とは異質である、という理解が求められる。確かに、「製品マスター」そのもの（プログラムと記憶媒体）は販売の対象物ではないと考えることもできる。しかし、ソフトウェア製品の製造においては、複写という手段によって簡単に反復連続製造が可能となるため、販売の対象はむしろ「製品マスター」であると言えるのではないか。また、ソフトウェアの量販という場合には、「製品マスター」制作原価を販売により回収していると考えることができよう<sup>15)</sup>。そうすると、「コーディング」や「テスト」といった工程も、資産計上の対象となり得るのではないかという問題も発生してくる。特に、「コーディング」の工程に関しては私見ではあるが、研究開発費ではなく「製品マスター」の制作原価として資産化すべきではないかと思う。「意見書」や「実務指針」においてソフトウェアはコンピュータを機能させるように指令を組み合わせて表現したプログラム等とシステム仕様書やフローチャート等の関連文書とで構成されるものと定義されている。このプログラムを作成する「コーディング」工程が制作過程ではなく、研究開発過程として認識されることには違和感を覚えるのではなからうか。

また、「技術的実現可能性」についてその可能性が確実となるのが「最初に製品化された製品マスター」の完成時点とされることについては、そのソフトウェアを市場販売するために量産することを技術的に実現させる可能性であるならば、複製する「製品マスター」の完成が確実視される「最初に製品化された製品マスター」の完成時点ということもある。しかしながら、この実現可能性が企業がある市場販売目的のソフトウェアを制作することが技術的に実現可能かどうかといった可能性であるならば、その判断は設計段階において既に把握できる範囲のものであるのではなからうか。このことから、重ねるようではあるが「コーディング」以降の制作過程においても、研究開発段階ではなく「製品マスター」制作原価として資産計上してその償却を行い、最終的にはソフトウェア製品の制作原価に含められるものではないかと思う。

15) 吉田康久「ソフトウェア会計基準について～基準への個人的見解」『企業会計』第52巻第7号 2000 105頁

今後の課題としては、このようにソフトウェア制作費のうち、研究開発費として費用処理されている部分の資産計上の可能性について研究を進めていきたいと思う。

### 参考文献

- 飯野利夫 『財務会計論三訂版』 同文館 1993  
桜井通晴 『ソフトウェア原価計算』 白桃書房 1987  
櫻井通晴 『ソフトウェア会計』 中央経済社 1993  
渋谷道夫, 飯田信夫 『アメリカの会計実務詳解』 中央経済社 2000  
高橋秀法 『研究開発費及びソフトウェアの会計処理の完全解説』 財務詳報社 2000  
伊藤正彦 「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」の解説『企業会計』第50巻第7号 1998  
北村敬子 「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書の敬意と概要」『企業会計』第50巻第7号 1998  
諏訪部慶吉 「国際会計基準との比較」『JICPA ジャーナル』No.535 2000  
西澤脩 『研究開発費の会計と管理』 白桃書房 1980  
古山和則 「研究開発費の会計処理」『JICPA ジャーナル』No.536 2000  
山邊道明 「ソフトウェア制作者の会計処理」『JICPA ジャーナル』No.531 1999  
吉田康久 「ソフトウェア会計基準について～基準への個人的見解」『企業会計』第52巻第7号 2000  
吉田康久 「ソフトウェア開発原価の資産化に関して」『税経通信』第55巻第10号 2000  
企業会計審議会 「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」 1998  
企業会計審議会 「研究開発費等に係る会計基準」 1998  
ソフトウェアの資産性に関する委員会 「ソフトウェア会計実務指針(案)」『企業会計』第44巻第2号 1994  
日本公認会計士協会 「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針について」 1999

(2004年11月24日受付)  
(2005年1月13日受理)