

研究開発費の認識と会計環境

Recognition and Accounting Environment of Research and Development Costs

井手吉 成 佳
Masayoshi Ideyoshi

要 約

今日では研究開発から生じる結果を商品とするなど、研究開発そのものを主たる業務として行う企業もある。そうした中、知的財産が普及していくとともに研究開発の内容にも変化があり、その管理が重要視されるようになった。しかしながら、当初は「工業製品の研究開発」が研究開発の主体を構成していた。

研究開発とは本来は特定の目的のためには行われぬものであるが、営利目的の企業が将来の便益を想定して研究開発を行う状況が増加している。そのため、収益に対応する費用としての研究開発費を把握することが重要となる。研究開発費には多様な支出が含まれており、研究開発費と将来における個別の便益との対応を把握することは難しい。また研究開発の結果として、将来における便益を享受できるかが不確実であるなど、研究開発費を原価構成要素とする場合には様々な問題点がある。

本稿では研究開発の一般的意義を明らかにするとともに、研究開発を取り巻く内外の会計環境の概要を取り上げる。

キーワード：研究開発費、研究開発費会計、科学技術研究調査、財務会計基準書、国際会計基準

1. 研究開発の定義

1.1. 研究の意義

『科学技術研究調査規則』に基づく『科学技術研究調査』¹⁾では、研究を行う主体の調査対象として企業等、非営利団体・公的機関、大学等を挙げた上で研究を「事物・機能・現象等について新しい知識を得るために、または既存の知識の新しい活用の道を開くために行われる創造的な努力および探求をいう」と定義している。そして、企業等および非営利団体・公的機関の場合には「製品および生産・製造工程等に関する開発や技術的改善を図るために行われる活動」も研究業務とされ、研究開発とも呼ばれる。さらに、『科学技術研究調査』では実際に研究業務とする活動としな

れる。

また『科学技術研究調査』では、研究には自然科学部門、人文・社会科学部門、その他の研究の3領域があるとされる。

1.2. 性格別研究

『科学技術研究調査』では、研究を「基礎」、「応用」、「開発」に区分している。この区分について、米国における米国科学財団(National Science Foundation: NSF)も同様の定義を行っている。比較してみると表2のようになる。

双方とも、特定の目的に利用することを前提としない研究が基礎研究であり、特定の目的に利用するために行われるのが応用研究となる。また、新製品や製品改良のために応用研究の結果を利用するのが開発研究である。

1) 『科学技術研究調査』総務省統計局ホームページ
(<http://www.stat.go.jp/data/kagaku/2006/index.htm>,
2007年6月15日現在)

表1 『科学技術研究調査』における研究業務の範囲

研究業務とする活動	研究業務としない活動
<p>研究所・研究部等で行われる本来的な活動 本来的な活動とは、研究に必要な思索、考案、情報・資料の収集、試作、実験、検査、分析、報告等をいう。 研究の実施に必要な機械、器具、装置等の工作、動植物の育成、文献調査等の活動も含む。</p>	<p>生産の円滑化を図るための生産工程を常時チェックする品質管理に関する活動並びに製品、半製品、生産物、土壌・大気等の検査、試験、測定および分析。 パイロットプラント、プロトタイプモデル等による試験研究の域を脱して、経済的生産のための機器設備等の設計。</p>
<p>研究所以外、例えば、生産現場である工場等では、上記の活動およびパイロットプラント、プロトタイプモデルの設計・製作およびそれによる試験の活動。</p>	<p>一般的な地形図の作成または地下資源を採すための単なる探査活動および地質調査。 海洋調査・天体観測等の一般的データ収集。</p>
<p>研究に関する庶務・会計等の活動 社内（内部）で研究を実施していなくても委託研究等のために外部へ研究費を支出することは研究活動とする。</p>	<p>海洋調査・天体観測等の一般的データ収集。 特許の出願および訴訟に関する事務手続。 一般従業員の研修・訓練等の業務。</p>

表2 研究開発の定義の日米比較

	『科学技術研究調査』の定義	米国科学財団（NSF）の定義 ²⁾
<p>基礎研究 Basic Research</p>	<p>特別な応用、用途を直接に考慮することなく、仮説や理論を形成するため、または現象や観察可能な事実に関して新しい知識を得るために行われる理論的または実験的研究をいう。</p>	<p>特定の営利目的を持つことなく、科学的知識の進歩のために行われる新しい研究（当該企業にとっては、現行の領域だけでなく、新規の領域に属するものもある）。</p>
<p>応用研究 Applied Research</p>	<p>基礎研究によって発見された知識を利用して、特定の目標を定めて実用化の可能性を確かめる研究や、既に実用化されている方法に関して、新たな応用方法を探索する研究をいう。</p>	<p>新たな科学的知識の発見を目的とした研究、および製造中の製品に関する特定の商業的目的を持つ研究（応用研究は、主に当該企業の目的という点で基礎研究とは異なる）。</p>
<p>開発研究 Development Research</p>	<p>基礎研究、応用研究および実際の経験から得た知識の利用であり、新しい材料、装置、製品、システム、工程等の導入または既存のこれらのものの改良をねらいとする研究をいう。</p>	<p>研究成果または他の科学的知識を製品または工程に適用することを目的とした非恒常的な技術活動（開発には、顧客に対する恒常的な技術サービスや研究開発から除外されるその他の活動は含まない）。</p>

2. 研究費の定義

『科学技術研究調査』は研究費を次のように分類して定義している。

2.1. 内部使用研究費

企業等、非営利団体・公的機関または大学等の

社内（内部）で使用した研究費で、人件費、原材料費、有形固定資産の購入費（または有形固定資産の減価償却費）、リース料およびその他の経費をいう。

また、資金面から見た場合は、自己資金および外部から受け入れた資金のうち、社内（内部）で使用した研究費は含み、委託研究（共同研究を含む）などの外部へ支出した研究費は含まない。

a 支出額

研究のために要した人件費、原材料費、有形

2) 米国科学財団（National Science Foundation）『企業の研究開発（Research and Development in Industry）』Appendix A, 2001.

固定資産の購入費、リース料およびその他の経費の合計をいう。

b 費用額

上記の支出額から有形固定資産の購入費を除き、有形固定資産の減価償却費を加えた額をいう。

2.2. 費目別研究費

a 人件費

研究関係の全従業者を雇用するために必要な経費（給与、賞与、各種手当、退職金、福利厚生費および社会保険料の雇用主負担分など）をいう。

b 原材料費

研究のための原材料費のほか、試作品費、消耗器材費、実験用小動物のえさ代、外部に製作を依頼した試作品および実験用模型などの費用をいう。

c 有形固定資産の購入費

研究に必要なすべての有形固定資産（土地・建物、構築物、船舶、航空機並びに耐用年数1年以上かつ取得価額が10万円以上の機械、装置、車両、その他の運搬具、工具・器具および備品）の購入に要した費用をいう。

d リース料

研究のためにリース契約に基づいて支払った金額（土地・建物の賃借、短期間のレンタルおよびチャーター等は含まない）をいう。

e その他の経費

その他の研究に必要な経費で、固定資産とされない少額の装置・備品等の購入費、印刷費、図書費、外部に委託した試験・検査などの費用、旅費、光熱水道費、通信費、保険料および賃貸料などの経費をいう。

f 有形固定資産の減価償却費

研究のために使用したすべての有形固定資産に対する平成17年度の減価償却費の総額をいう。

2.3. 社外（外部）支出・受入研究費等

a 外部支出研究費

社外（外部）へ研究費として支出した金額（委託費、賦課金など名目を問わない）をいう。

b 受入研究費

社外（外部）から研究費として受け入れた金

額（受託費、補助金、交付金など名目を問わない）をいう。

c 自己負担研究費

社内（内部）で使用した研究費のうちの自己資金と、外部へ支出した研究費のうちの自己資金を合わせた金額をいう。

2.4. 性格別研究費

社内（内部）で使用した研究費（支出額）のうち、自然科学に使用した研究費を基礎、応用および開発に区分した研究費をいう。

さらに『科学技術研究調査』では、研究費の集約の区分も例示している。

2.5. 製品・サービス分野別研究費

資本金1億円以上の企業等について、社内で使用した研究費（支出額）を製品・サービスの研究分野別に区分した研究費をいう。

2.6. 特定目的別研究費

資本金1億円以上の企業等、非営利団体・公的機関および大学等が、社内（内部）で使用した研究費（支出額）のうち、「ライフサイエンス分野」、「情報通信分野」、「環境分野」、「物質・材料分野」、「ナノテクノロジー分野」、「エネルギー分野」、「宇宙開発分野」および「海洋開発分野」に使用した研究費をいう。

2.7. 支出源別内部使用研究費

社内（内部）で使用した研究費を受入れ元ごとに分類した研究費をいう。

a 国・地方公共団体

国の機関、地方公共団体の施設、国・公立大学、国・公営の研究機関等から受け入れた研究費をいう。

b 民間

会社、私立大学、非営利団体等から受け入れた研究費をいう。

c 外国

外国の組織から受け入れた研究費をいう。

2.8. 研究者1人当たり研究費

平成17年度の研究費（支出額）を平成18年3月

31日現在の研究者数で除して算出したものをいう。

これらの分類された研究費項目の関係は図1のように図示される。支出総額のうち、研究開発のために支出されたものが研究支出額であり、社内で使用した内部使用研究費と社外に委託研究費や共同研究費として支出した外部使用研究費とに分類される。また、内部使用研究費は費用面と資金面からとによって分類される。

費用面からは人件費、原材料費、有形固定資産購入費、有形固定資産減価償却費、リース料およびその他の経費に分類される。これらのうち、有形固定資産購入費を含まないものを費用額といい、有形固定資産減価償却費を含まないものを支出額という。支出額は性格別に基礎研究費・応用研究費・開発研究費に再分類される。

資金面からは内部使用研究費と社外（外部）受入研究費とに分類される。社外（外部）受入研究費以外のものが自己負担研究費であるが、その中には社内で使用される内部使用研究費と社外へ支出される社外支出研究費とがある。

資金面からは内部使用研究費と社外（外部）受入研究費とに分類される。社外（外部）受入研究費以外のものが自己負担研究費であるが、その中には社内で使用される内部使用研究費と社外へ支出される社外支出研究費とがある。

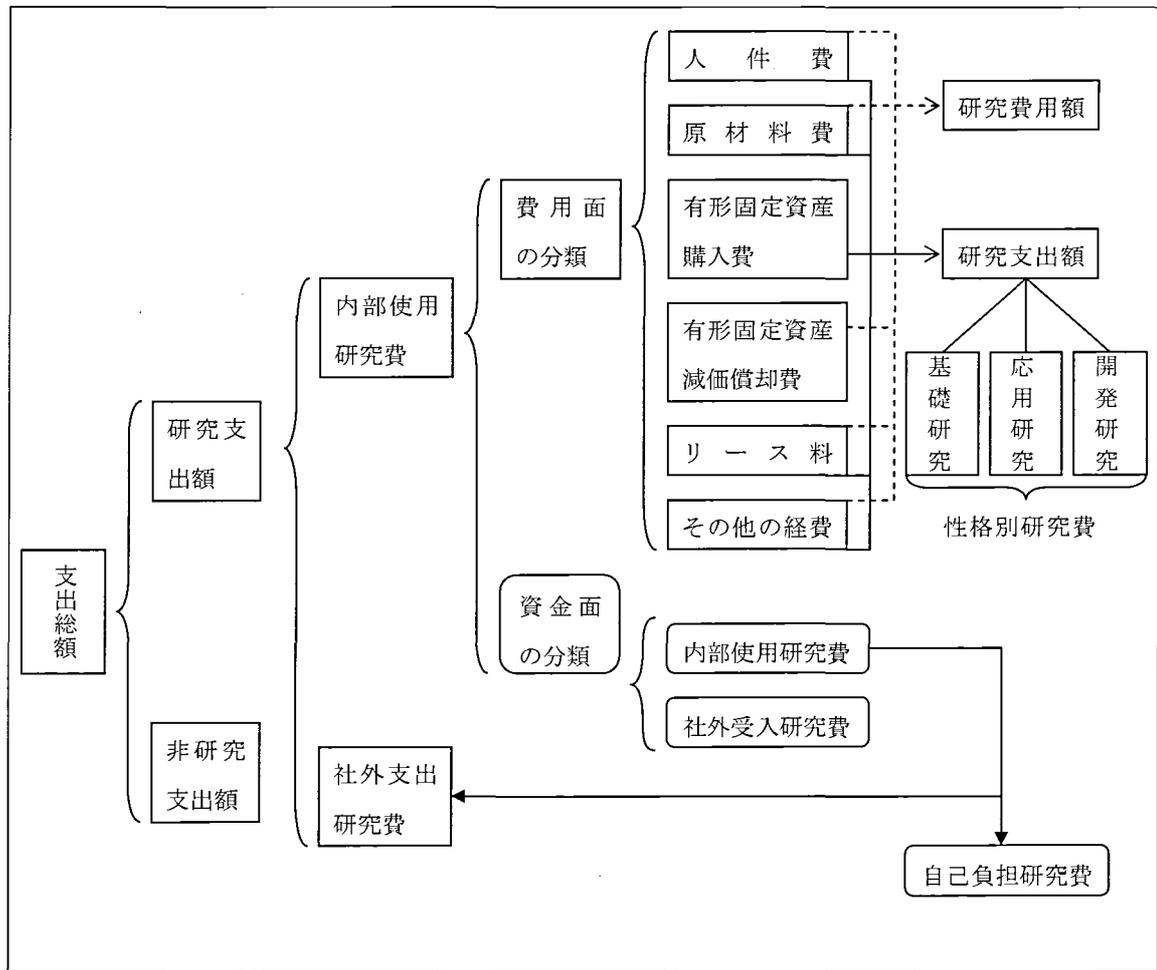


図1 総務省『科学技術研究調査』の研究費の体系

出典：西澤脩『研究開発の会計と管理』白桃書房，2003，9頁より引用

3. 会計における研究開発

会計において研究開発の定義する内外の内容をまとめると次のようになる。

3.1. 『研究開発費基準』

1998年に企業会計審議会から発表された『研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書』において、企業の研究開発に関する適切な情報提

供、企業間の比較可能性および国際的調和の観点から、研究開発費に関する検討が行われた。そして意見書に基づいて『研究開発費等に係る会計基準』が設定された。

会計基準では研究および開発を次のように定義する。

● 研究

新しい知識の発見を目的とした計画的な調査および探求。

● 開発

新しい製品・サービス・生産方法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、研究の成果その他の知識を具体化すること。

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」に該当し、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。

3.2. 『財務会計基準書』第2号

米国の財務会計基準審議会（FASB：Financial Accounting Standards Board）は1974年に『財務会計基準書』第2号で初めて『研究開発費会計（Accounting for Research and Development Costs）』を取り上げた。その中で研究および開発は次のように定義された。

● 研究

新しい知識の発見を目的とした計画的な探索または批判的調査。

● 開発

研究成果または他の知識の販売を目的とするか、その使用を目的とするかに関係なく、新製品・新工程・現製品・現工程の実質的な改良を計画または立案すること。

研究は新たな製品もしくはサービス、または新たな工程もしくは技術の開発に役立てるか、既存の製品もしくは工程に実質的な改良を施すために役立てるための新しい知識を発見することである。

また、開発には代替製品の考案、設計および検査、プロトタイプ（原型）の製作、試験設備の稼働も含まれる。しかし、既存の製品、生産品種、

製造工程およびその他の現行業務に関する定期的な活動は改善を行うものであっても開発には含まれない。さらに、市場調査や市場テストもまた開発には含まれない。

3.3. 『国際会計基準』第9号

国際会計基準委員会（IASC：International Accounting Standards Committee）は1978年に『国際会計基準（IAS：International Accounting Standards）』第9号として『研究開発活動（Accounting for Research and Development Activities）』を制定し、1993年にこれを改定し『研究開発費（Research and Development Costs）』を発表した。そして1998年にはこの改定された『国際会計基準』第9号は『国際会計基準』第38号の『無形固定資産（Intangible Assets）』に統合されたが、『国際会計基準』第38号では第9号の定義が継承され研究開発を次のように定義・区分した。

● 研究

新たに科学的または技術的知識および理解を得ることを目的として企画された独創的で計画的な調査。

● 開発

商業生産または使用の開始以前に、研究成果またはその他の知識を新しいか実質的に改良された材料、装置、製品、工程、システムまたはサービスの生産計画や設計に具体化すること。

これまでに見てきた研究開発の定義を表にまとめると表3のようになる。広義の研究は狭義の研究と開発によって構成されており、『科学技術研究調査』は狭義の研究をさらに基礎研究と応用研究とに再分類している。どの定義によっても、それぞれ大意は同様のものとなっており、『研究開発費基準』の定義は国際調和がとられたものとなっている。

4. 研究開発費の内容

研究開発費には、これまでに見てきたような人件費、原材料費、固定資産の減価償却費およ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要素が含まれる。また、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も取得時の研究開発費とされる³⁾。

表3 各基準による研究開発の定義

研究開発		『科学技術研究調査』		『研究開発費基準』	『SFAS 2』	『IAS38』
広義の研究	狭義の研究	基礎研究	新知識の研究	新知識発見を目的とした調査・探求	新知識の発見を目的とした探索・調査	新知識発見を目的とした独創的な調査
		応用研究	基礎研究の結果や既存の方法の新たな応用方法の探究			
	開発	開発研究	新たな製品・工程等の導入を目的とした研究	新たな製品・サービス・生産方法の計画・設計	新たな製品や工程の計画・立案	新たな製品や生産過程等の計画・設計
			既存の製品・工程等の改良を目的とした研究	既存の製品・サービス・生産方法の改良の計画・設計	既存の製品や工程の改良の計画・立案	既存の製品や生産過程等の改良の計画・設計

出典：西澤脩『研究開発の会計と管理』白桃書房，2003，12頁より作成

ここで「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」とは、特定の研究開発プロジェクトの目的にのみ使用され、他の研究開発プロジェクトには使用することが機能的・物理的に不可能であることをいう。

例えば、特定の研究専用の測定器や試験設備などで、研究開発の初期の目的を達成した後は他の用途に転用することが不可能で、廃棄してしまうようなものいう。従って、当初は特定のプロジェクトのみに使用する予定で取得した場合であっても、目的を達成した後に他の研究プロジェクトや営業の目的で利用することが可能なものはこの対象とはならない⁴⁾。

このような研究開発費を構成する各費目の内容は『財務会計基準書』第2号において詳述されている。

a 材料・設備および施設費

材料（既存の在庫分から転用したものであるのか、研究開発活動のために特別に取得したものであるのかは問わない）および研究開発活動のために取得または建設し、将来において研究開発プロジェクトまたはその他の目的に転用することができる設備または施設は、取得時か建設時に有形資産に計上しなければならない。その内、研究開発活動に消費された材料費と、研

究開発活動に使用された設備および施設の減価償却費とは研究開発費となる。

b 人件費

研究開発活動に従事する者の賃金やその他の付帯給与は研究開発費に含めなければならない。

c 企業外部から購入した無形資産の取得費

研究開発活動に使用するために企業外部から購入し、将来において研究開発プロジェクトまたはその他に転用することができる無形資産の取得費用は、無形資産に計上し償却しなければならない。研究開発活動に使用される無形資産の償却費は、研究開発費に含められる。

d 契約によるサービスの費用

企業の研究開発活動（外部委託等で企業外部の者が行った研究開発を含む）に関連して企業外部者が行ったサービスの費用は、研究開発費に含めなければならない。

e 間接費

研究開発費には、間接費の合理的な配賦額を含めなければならない。しかしながら、研究開発活動とは明確に関連しない一般管理費は研究開発費に含めてはならない。

5. 研究開発費会計

5.1. 日本における研究開発費会計

(1) 会計法規で規定された繰延資産

『財務諸表規則』では、制定された1950年当時から『企業会計原則』に基づいて開発および試験

3) 企業会計審議会『研究開発費等に係る会計基準』，1998，基準二 注1

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』1999，28

研究費を繰延資産とした。その後1963年に『財務諸表等規則』として改正された際には第37条第6号で開発費を、第37条第7号では試験研究費をそれぞれ繰延資産として規定した。1963年の改正では第86条に技術研究費の独立表示が新たに設けられたが、『企業会計原則』の改正に伴い、1998年に大幅な改正が行われた。主な改正点として次の3点が挙げられる。

- a 試験研究費の繰延規定が削除され、繰延処理が認められなくなった。
- b 技術研究費の独立表示が削除され、研究開発費総額の注記が求められるようになった。
- c ソフトウェアが無形固定資産の項目に追加され、ソフトウェアの無形固定資産計上が可能となった。

また『商法』では、1962年の改正で第286条の3において開発費および試験研究費の繰延規定を設け現在に至っているため食い違いが発生することとなっている。

(2) 『企業会計原則』で規定された費用処理

1996年に開催された企業会計審議会において、研究開発費に係る会計処理基準についての検討を行うための特別部会が設置された。この特別部会での審議のために企業財務懇談会において論点の整理が行われ、1997年に『研究開発費に係る会計処理基準の検討にあたっての論点の整理』を取りまとめた。企業会計審議会ではこれに基づいて検討を行い、1997年に『研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書<公開草案>』を発表した。この『公開草案』を参照して1998年に『研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書』を制定し、『研究開発費等に係る会計基準』において研究開発費全額の当期費用処理を表明した。

さらにガイドラインとして日本公認会計士協会が1999年に『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』を示して、同年に『研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A』を発表した。

企業会計審議会の『研究開発費基準』では、研究開発費の形態別費目として人件費・原材料費・減価償却費・間接費配賦額・専用機械の取得原価を挙げている。また原価内容としては、研究費・新製品等の開発費・既存製品の著しい改良費・製

造現場一括計上費・ソフトウェアの製作費が挙げられる⁵⁾。これらの研究開発費について次のように発生時に全額が費用処理される。

- a 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。
- b 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。
- c 一般管理費及び当期製造費用に含まれる研究開発費の総額は、財務諸表に注記しなければならない。
- d ソフトウェアに係る研究開発費については、研究開発費の総額に含めて財務諸表に注記することとする⁶⁾。

このように研究開発費を費用処理することにより、後述する海外の会計基準との調和がとられることとなった。また意見書において、費用処理を採用した理由として次のような点が挙げられている。

- a 重要な投資情報である研究開発費について、企業間の比較可能性を担保することが必要であり、費用処理または資産計上を任意とする従来の会計処理は適当ではない。
- b 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。
- c 仮に、一定の要件を満たすものについて資産計上を強制する処理を採用する場合には、資産計上の要件を定める必要がある。しかし、実務上客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を求めることとした場合、企業間の比較可能性が損なわれるおそれがあると考えられる⁷⁾。

5) 西澤脩『研究開発の会計と管理』白桃書房、2003、20-22頁

6) 企業会計審議会『研究開発費等に係る会計基準』1998、基準三五注2注6

7) 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、三 2

これらは保守的な会計処理と企業間の比較可能性を重視したことによるものと考えられる。また、発生時に費用として処理する方法を具体的な会計処理方法が『実務指針』において提示されている。

- a 外部に研究開発を委託した場合は、研究開発の内容について検収を行い、利用可能になった時点で費用として処理すべきであり、契約金等は前渡金として処理しなければならない。
- b 研究開発費は、新製品の計画・設計または既存製品の著しい改良等のために発生する費用であり、一般的には原価性がないと考えられるため、通常、一般管理費として計上する。
- c 製造現場において研究開発活動が行われ、かつ、当該研究開発に要した費用を一括して製造現場で発生する原価に含めて計上しているような場合があることから、研究開発費を当期製造費用に算入することが認められている。ただし、当期製造費用に算入するに当たっては、研究開発費としての内容を十分に検討してその範囲を明確にすることとし、製造現場で発生していても製造原価に含めることが不合理であると認められる研究開発費については、当期製造費用に算入してはならない。
- d 研究開発費を当期製造費用として処理し、当該製造費用の大部分が期末仕掛品等として資産計上されることとなる場合には、従来の繰延資産等として資産計上する処理と結果的に変わらないこととなるため、妥当な会計処理とは認められない。
- e 研究開発費の開示に当たっては、当期に発生した研究開発費として、一般管理費及び当期製造費用に計上した額を総額で注記する。
- f 研究開発費は当該製造費用として処理したものを除き、一般管理費として当該科目名を付して記載する。
- g 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して処理する。

5.2. 海外の研究開発会計

日本の会計基準だけでなく、海外の会計基準でも研究開発費の会計処理方法が明示されている。代表的なものとして『財務会計基準書』と『国際会計基準』とを取り上げる。

(1) 『財務会計基準書』における研究開発費

米国財務会計基準審議会の『財務会計基準書』では、研究開発費の会計処理方法として次の4つを挙げている。

- a 費用処理法……研究開発費の全額を発生時に費用として計上する。
- b 資産計上法……研究開発費の全額を発生時に資産に計上する。
- c 条件付資産計上法……所定の条件を満たす場合には発生時に研究開発費を資産に計上するが、その他の研究開発費は全額費用として計上する。
- d 特別勘定法……将来の便益の発生を明らかにすることができるまで、特別勘定に研究開発費の全額を累計する。

これら4つの方法を挙げた上で『財務会計基準書』では、費用処理法を採用し、「研究開発費は全額発生時に費用として計上する必要がある」と原則を示した上で付録においてその理由として5つを挙げている。

- a 将来便益の不確実性……個々の研究開発プロジェクトから得ることができる将来の便益は不確実である。
- b 費用と便益の因果関係の欠如……研究開発費と特定の将来便益との間の直接的な因果関係を明示できない。
- c 経済資源の会計認識……研究開発費は資産としての会計認識を受けるための測定可能性基準を満たすことができない。
- d 費用の認識と対応……原因と結果を結びつけ、組織的にかつ合理的に配分するという原則を適用することができないため、研究開発費は費用として認識する。
- e 効果情報の有用性……研究開発費は、企業の潜在収益力を評価するために有用ではないので資産計上しない。

(2) 『国際会計基準』における研究開発費

国際会計基準委員会の『国際会計基準』第9号

の『研究開発活動会計』では、研究開発費の会計処理方法を「研究開発費の金額は、繰延べられる開発費を除き、発生した期間に費用として計上しなければならない」と定めていた。これを1993年には、「研究費は、発生した期間の費用として認識すべきであり、次期以降に資産として認識してはならない」と改訂した。

改訂後は研究費と開発費とを区分し、研究費は全額を期間費用として処理すべきであるが、開発費に関しては次の5つの条件を全て満たす場合に限り、繰延資産とすべきであると明示された。

- a 製品または工程が明確に定義されており、かつ当該製品または工程に帰属できる費用が個別に認識され、信頼性をもって測定ができること。
- b 製品または工程の技術的な実現可能性を立証できること。
- c 企業が製品または工程を生産・販売または使用する意図があること。
- d 製品または工程の市場が存在すること。また、それらが販売用ではなく社内利用される場合には企業にとっての有用性を立証できること。
- e 当該プロジェクトを完成し、製品または工程を販売または使用するために十分な資源が存在すること、またはその入手の可能性を立証できること。

つまり、この改訂された第9号では研究費と開発費とを区別した上で、研究費は全額を期間費用として処理し、開発費については5つの条件を全て満たす場合に限り繰延資産とすることが明示された。

第9号は1993年に『研究開発費 (Research and Development Costs)』として全面改訂されたが、1998年にはこれを失効し第38号『無形固定資産 (Intangible Assets)』を発表した。研究開発費に関してはほぼ同様の内容だが、資産化の条件が若干変化している。

● 研究費

研究（または社内プロジェクトの研究段階における支出）は、発生時に費用として認識すべきである。従って、研究（または社内プロジェクトの研究段階）から発生する無形資産は認識してはならない。

● 開発費

開発（または社内プロジェクトの開発段階）から発生する無形資産は、企業が特定の条件を全て証明することができる場合に限り認識する必要がある。無形資産として証明すべき条件は次の6つ全てである。

- a 無形資産が完成し、使用または販売可能になる技術的な実現可能性が存在する。
- b 無形資産が完成し、それを使用または販売する意図がある。
- c 無形資産を使用または販売する能力がある。
- d 当該無形資産が将来においてどのように経済的便益を生み出すか、無形資産からの産出物や無形資産自体の市場が存在すること、社内で利用する場合には当該無形資産の有用性を証明することができる。
- e 開発を完成させ、無形資産を使用または販売するために必要な技術的・財務的およびその他の資源が利用可能である。
- f 開発中の無形資産へ適正に帰属させることができる費用を測定する能力が存在する。

6. 終わりに

ここまで見てきたように、研究開発費は発生時の期間費用として処理する基準が国際的に、また日本国内においても利用されている。発生時に期間費用とする基本的姿勢は同様ではあるが、大きな違いとして国際会計基準第38号のみが研究開発費を研究費と開発費とに区分した上で開発費を無形資産として認識することができる条件をつけていることが挙げられる。そのため、日米の会計基準では研究開発費の全額が発生時の期間費用として処理されるのに対し、国際会計基準では一部が無形資産として認識される場合がある。しかしながら、国際会計基準における開発費を資産化するための条件は、日米の会計基準において研究開発費を資産としては認識することができない理由として挙げられた問題点と類似していると考えられる。国際会計基準における資産化の条件と関係する米国会計基準における資産計上を行わない理由の類似点をまとめると表4のようになる。

表4に見られるように、国際会計基準において研究開発費を資産計上するために満たす必要のある条件は、米国会計基準において研究開発費を資

表4 国際会計基準と米国会計基準とにおける研究開発費資産計上に関する類似点

国際会計基準	米国会計基準
無形資産が完成し、使用または販売可能になる技術的な実現可能性が存在する。	将来便益の不確実性
無形資産が完成し、それを使用または販売する意図がある。	将来収益の不確実性
無形資産を使用または販売する能力がある。	将来収益の不確実性
当該無形資産が将来においてどのように経済的便益を生み出すか、無形資産からの産出物や無形資産自体の市場が存在すること、社内で利用する場合には当該無形資産の有用性を証明することができる。	将来収益の不確実性 費用と便益の因果関係の欠如 効果情報の有用性
開発を完成させ、無形資産を使用または販売するために必要な技術的・財務的およびその他の資源が利用可能である。	将来便益の不確実性
開発中の無形資産へ適正に帰属させることができる費用を測定する能力が存在する。	費用と便益の因果関係の欠如 費用の認識と対応 経済資源の会計認識

産計上しない理由として挙げられた研究開発費の性質上の問題点を解決することとほぼ同義であると考えられる。

つまり、日米の会計基準で想定される研究開発費を国際会計基準に当てはめた場合も同様に発生時に期間費用として処理され、特別な条件を満たす場合に限り資産化する道を国際会計基準のみが残していると考えられる。また、資産化については日本の商法に開発費および試験研究費の繰延規定が残っており、食い違いが発生している。今後の課題としては、ソフトウェアの開発といった収益獲得を目的とした研究開発をテーマとした研究もまとめていきたいと思う。

参考文献

『科学技術研究調査』総務省統計局ホームページ
(<http://www.stat.go.jp/data/kagaku/2006/index.htm>, 2007年6月15日現在)
企業会計審議会『研究開発費等に係る会計基準』1998

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（公開草案）』1997
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
企業財務懇談会『研究開発費等に係る会計基準の検討にあたっての論点の整理』1998
古賀智敏『知的資産の会計』東洋経済新報社、2005
国際会計基準委員会『国際会計基準第9号・研究開発活動会計』1978
国際会計基準委員会『改訂国際会計基準第9号・研究開発費』1993
国際会計基準委員会『国際会計基準第38号・無形固定資産』1998
米国科学財団(National Science Foundation)『企業の研究開発(Research and Development in Industry)』2001
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
西澤脩『研究開発の会計と管理』白桃書房、2003