

○吉澤健太郎，富澤宏之，齋藤芳子，小林信一（文科省・科学技術政策研）

1. はじめに

会計基準の国際化に伴い、企業会計基準の改定が平成10年以来行われている。この一環として研究開発およびソフトウェアに関する会計基準も変更され、平成12年3月期決算から適用されている。この変更は、企業の研究開発会計に影響を及ぼすばかりでなく、間接的には企業の研究開発行動にも影響を及ぼすものと予想される。さらには、研究開発会計に基づいてデータが収集されている総務省の科学技術研究調査にも影響が及ぶものと考えられる。科学技術研究調査は、我が国の科学技術政策の基礎的指標として利用されるだけでなく、国際比較等にも利用されるので、その影響は甚大である。

本調査研究において研究開発に関する会計基準の変更がどのように影響しているのか検討する。有価証券報告書や科学技術研究調査の公開データの分析とインタビューを通し実態の一部を報告する。

2. 会計基準の変更概要

従来、企業会計上の研究開発費の定義は必ずしも明確になっておらず、繰延資産計上科目としての試験研究費および開発費が企業会計原則や商法、税法に規定されている。それらの範囲には企業の研究活動を超えた部分が含まれていた。また、研究開発費の繰延資産への計上が任意となっていることや、研究開発費は損益計算書の一般管理費分のみを表示することとしており、すなわち、製造原価に含まれるものは開示されることになっていなかったことなどから、企業間の比較可能性の面や企業業績の恣意性の面から問題が指摘されていた。こうした問題点を解消するために以下のような点に変更された。

(1) 研究及び開発の定義と範囲

研究開発費に関する内外企業間の比較可能性を担保するためには、研究と開発の定義が重要である。諸外国における定義を参考とするとともに、我が国の企業が実務慣行上研究開発として認識している範囲等を考慮して次の様に決められた。

「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。」（研究開発費等に係わる会計基準）

この定義は、一定の契約のもとに、他の企業に行わせる研究開発については適用されるが、他の企業のために行う研究開発については適用されない。また、企業会計上、開発費の一部にあって研究開発費に含まれない新技術の採用のための支出の一部、新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等に支出した費用、生産能率の向上または生産計画の変更により設備の大規模な配置替を行った場合等の費用には新基準は適用されない。（すなわち、研究開発費には含まれない。）

(2) 研究開発費の発生時費用処理

新基準では、研究開発費を構成する原価要素が示され、同時に研究開発費をすべて発生時に費用として処理しなければならなくなった。費用処理方法は、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。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。

研究開発費に含まれない新技術の採用のための支出の一部、新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等に支出した費用、生産能率の向上または生産計画の変更により設備の大規模な配置替を行った場合等の費用は、従前の繰延資産の会計処理が適用される。

(3) ソフトウェア制作費

制作目的に応じ、研究開発費に該当しないソフトウェア制作費に係わる会計処理が明示された。研究開発目的のソフトウェアの制作費は研究開発費として処理されることとなるが、研究開発目的以外のソフトウェアの制作費についても、制作に要した費用のうち研究開発に該当する部分は研究開発費として処理する。

(4) 財務諸表の注記（ディスクロージャー）

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。また、ソフトウェアに係る研究開発費は、研究開発費の総額に含め注記する。

(5) 会計基準の変更時期

新しい会計基準は、平成11年4月以降に始まる事業年度から適用。

3. 会計基準の変更による影響の予想

(1) 企業の研究開発会計への影響

企業の研究開発費は、会計上の連続性を失う可能性が高い。

- ・研究開発費の定義と範囲の明確化 → 開発費の一部が研究開発費として扱われなくなる
- ・研究開発費の発生時費用処理化 → 従来繰延資産として扱ってきた研究開発費（試験研究費）のかなりの部分が発生時の費用として扱われる。

(2) 企業の研究開発行動への影響

企業の技術経営の見直しがせまられる。

- ・景気による研究開発指向のより一層の変化
 - 単年度で費用処理されるので、景気の良い時には長期的な研究開発を指向し、景気が悪い時には短期的な研究開発を指向する、といった傾向が更に強く生じるかもしれない。
(従来は会計上繰延処理できたので、多めの研究開発費がその年度に消費されても、会計上の影響は平均化されて現れるため、経済的に逼迫しても長期的な研究開発の効果が期待できるものには投資ができたのではないか。)
- ・企業の技術経営面での方策変更
 - 研究開発を外注（アウト・ソーシング）をすれば従来のように資産処理できる場合があることから、研究開発の内生化、外生化の選択にも影響を及ぼすと予想される。

(3) 科学技術研究調査への影響

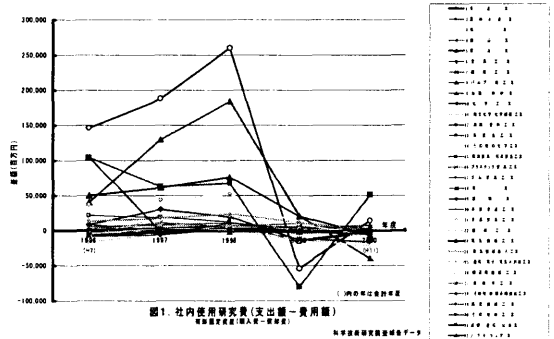
科学技術政策の基礎的指標や国際比較への影響が表れる。

- ・科学技術研究調査の研究開発会計への依存
- ・科学技術研究調査の重要性 → 科学技術政策の基礎的指標、国際比較へ利用。
- ・影響の発生時期
 - 繰延資産については、定められた償却期間が終了するまで毎期償却を行う方法又は平成11年4月1日以後最初に開始する事業年度において全額償却する方法による。このため移行に伴う影響が発生する。前倒しで実施している企業もあるので、1999年調査（平成11年調査、平成10年度決算）が過渡的段階の始点となり、その前後でデータの断絶が生じる可

能性が高い。毎期償却を選択している場合、その償却期間が移行期間となる。

◎科学技術研究調査（総務省統計）の検討

従来繰延資産として扱ってきた研究開発費のかなりの部分が発生時の費用として扱われることから、社内使用研究費の支出額と費用額について検討した。図1に、社内使用研究費の支出額と費用額の差つまり有形固定資産の購入費と償却費の差を示す。科学技術研究調査のデータは、各年より一年前の決算資料を基に作成されることに留意して結果をみると、多くの産業において研究費の有形固定資産購入費と減価償却費の差が、1998年調査（平成9年度決算）から1999年調査（平成10年度決算）にかけて大きく変化している。この内訳を参照したところ、有形固定資産の減価償却費が1999年調査（平成10年度決算）で増えていた。このことから、平成11年度決算から新会計基準を措置することが適当である旨意見書で述べられたため、臨時償却を前倒して実施している企業があると想定した。



4. 有価証券報告書調査結果

(1) 損益計算書（連結損益計算書含む）

研究開発費の総額（一般管理費と当期製造費用）の記述が新たに加わり、試験研究費から研究開発費へ名称変更した企業が多数観られた。

(2) 研究開発活動項目の記述

「個別企業」と「連結会計年度におけるグループ全体」の「研究開発活動」項目の両方を掲載していたものが、会計基準の変更によって「連結会計年度におけるグループ全体」の「研究開発活動」だけの掲載になった。この結果、「個別企業」の「研究開発活動」項目に研究開発費の総額を掲載していた企業は、掲載場所を別の項目へ変更している。

5. インタビュー調査結果

会計基準変更後にインタビュー調査を数社行った結果について纏めると以下の通り。

(1) 企業の研究開発会計への影響

① 研究及び開発の定義、範囲

定義や適用範囲は変更されても会計処理に影響がなかった。その理由として「新たな研究開発費の範囲は、従来の範囲と違いがなかった」という回答が多かった。これは、開発費の新技术又は新経営組織の採用、資源の開発及び市場の開拓のために特別に支出した金額等について、会計基準の変更以前より開発費として処理していなかった、あるいはその部分の費用はあったとしても大きな額ではなかったからである。

② 研究開発の費用処理化

「研究開発の会計基準の変更以前より費用処理しており、研究開発関連の繰延資産処理がなかったために影響がない」という回答が多かった。しかしながら、影響が全くないと回答した企業でも、「研究開発費の有形固定資産のうち特定の研究開発目的だけに使用される機械装置等について、発生時費用処理にした関係で、その分の研究開発費が従前に比べ僅かではあるが増加している」と回答。このような企業がある反面、「特定の研究開発目的だけに使用される機械装置等に該当するものが全く無い」という回答もあった。また、会計基準変更前の繰延資産について全額償却している企業もあった。なお、研究開発の成果を繰延資産計上していた例には調査が及んでいな

い。

ソフトウェア制作費のうち研究開発費に該当する部分は、繰延資産処理から発生時費用処理に変更され、これが会計基準の変更影響の殆どを占めた企業もあることが判った。

③その他の基準変更

その他、退職給付に係わる会計基準の変更による研究開発費への影響も顕れていることが判った。研究開発費の人件費がこの影響で増加した企業が多いが、一律ではない。増加額は、通常の賃上げ等の要因と同程度と考えている企業もあった。

(2) 企業の研究開発行動への影響

研究開発費は売上高比率で大枠を決めている企業が多く、必要に応じ研究開発を実施している。このため、会計基準が変更になったことが直接の要因として研究開発行動へ結びつくような影響は見当たらなかった。

(3) 科学技術研究調査への影響

会計基準の変更により科学技術研究調査への回答値が変化したかどうかという質問に対しては、これまでのところ「ほとんど変化がない」との回答のみが得られた。しかし、個別企業レベルでの変化がわずかであっても、マクロレベルのデータへの影響は無視できず、例えば1%程度の変化であっても重大な問題である。ただしその場合でも、数年間程度の短期的な影響に留まると考えられる。なお、これまでのインタビュー調査により、ほとんど全ての企業が科学技術研究調査への回答に当たって会計データを参考としているものの、両者の間で研究開発の定義や捉え方に違いがあることが十分に理解されていないことも明らかとなった。

(4) その他の会計データ利用先への影響

企業は、日経会社情報等の研究開発費項目には、会計に基づいたデータを提供しているが、一部の企業では研究に係わる間接部門の経費を含めて公開していたことが判った。

6. まとめ

調査対象の企業が少ないが、今回の調査で仮説として提示できる事は以下の通り。

- (1) 企業の研究開発会計への影響は、研究開発の定義等から由来するものは殆どなく、繰延資産に起因するものが殆どであった。しかし研究開発費全体から比べれば、その影響は僅かである。
- (2) 研究開発行動に関する影響は見いだせなかった。
- (3) 退職給付に係わる会計基準の研究開発費への影響があった。
- (4) 科学技術研究調査は会計と密接に関わっており、研究開発会計の変化は科学技術研究調査へ反映されている。今後は科学技術研究調査と会計の対応関係と、科学技術研究調査が与えている影響について精査する必要がある。

参考文献

1. 企業会計審議会「研究開発費等に係わる会計基準の設定に関する意見書」平成10年3月13日
2. 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」平成11年3月31日
3. 伊藤進一郎・小谷融編著「研究開発費・ソフトウェアの会計と税務」税務研究会出版局 1999
4. 高橋秀法編「研究開発費・ソフトウェアの会計実務」税務経理協会 2000
5. 高橋秀法編「研究開発費・ソフトウェアの会計処理の完全解説」財経詳報社 2000
6. 山本嘉彦著「勘定科目の実務処理事典」日本実業出版 1986, 2000
7. 工藤雅俊著「2000年会計入門」エクスメディア 2000