

○吉澤健太郎, 小林信一 (文科省・科学技術政策研)

1. はじめに

最近では研究開発優遇税制の議論が盛んであるが、過去の制度変更による効果が期待通りであったかについての議論はあまりされていない。その時々々の社会情勢のため制度変更と無関係な影響もあり、制度変更のみの影響の把握を一層困難にさせている。

平成10年以来、会計基準の国際化に伴い、企業会計基準の改定が行われている。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が設定され、平成12年3月期決算から適用されてきた。この設定による、企業の研究開発会計への表面上の影響については昨年(参考文献9)で報告した。研究開発費の定義変更による影響は殆どなく、繰延資産の償却に起因した影響が大半を占め、その額も研究開発費全体から比べれば僅かである。その僅かな影響について把握することが、研究開発に対する企業の考え方をつかむ上で重要であると考え、今回は企業財務データバンクの有価証券報告書データを使用し、研究開発関連の繰延資産を計上した企業についての詳細な検討を行った。また、科学技術研究調査への影響などについてもインタビュー調査を踏まえ言及する。

2. 会計基準の変更概要

(1) 研究及び開発の定義と範囲の明確化

従来は、企業会計上の研究開発費の定義が明確でなく、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くらいであった。それに対し今回の設定では、研究開発費に関し企業間の比較可能性を担保するため、企業の実務慣行上の認識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、従来(範囲)には企業の研究活動を超えた部分、つまり企業会計上、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は新基準では研究開発費に含まれない。

(2) 研究開発費の発生時費用処理

従来、研究開発費の繰延資産への計上は任意であったが、新基準では研究開発費を構成する原価要素が示され、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いとなった。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）

従来、製造原価に含まれる研究開発費は開示されていなかったが、新たに「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」を、財務諸表に注記しなければならなくなった。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こととなった。

(5) 会計基準の変更時期

平成11年4月1日以降に始まる事業年度から適用され、多くの企業が平成12年3月期決算から反映しはじめ、平成13年2月期決算までに全ての証券取引法適用企業が出揃うことになる。しかし、今まで計上された繰延資産の償却は、従来の償却方法によっても行われているので、厳密に言うとな平成16年2月決算までが移行期間として影響がでると考えられる。

3. 研究開発の定義と範囲の明確化

以下詳細な分析結果を試みた。なお、検討に使用したデータは、企業財務データバンク（日本政策投資銀行・(財)日本経済研究所）平成8年4月～平成13年3月期決算（平成8年度～平成12年度）分である。

(1) 「研究開発費の総額（一般管理費と当期製造費用を含めた）の新記述」の分析

財務諸表から判る研究開発費を図1に示す。「研究開発費の総額」の記述は平成11年度からデータに反映されているが、会計上の研究開発費（「製造原価」と「販管費」の合計）とギャップがある。このことは、従来の会計データでは研究開発の実態を把握することが困難であることを示している。非開示部分であった研究開発費の製造原価分データが反映されていない可能性と、未だ開示していない企業があるものと推測される。このことは、表1に示した各費用に計上されている企業数の推移から、製造原価や販管費に計上されている企業数を合計したも

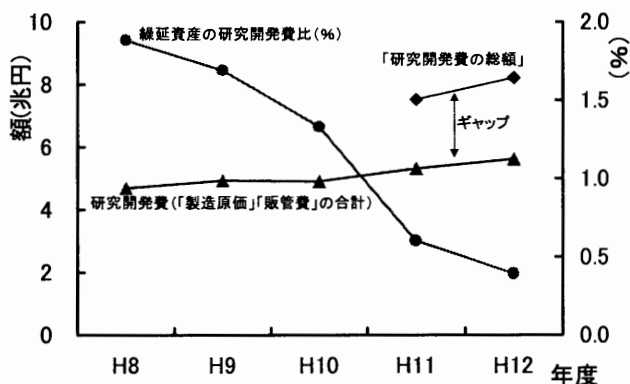


図1. 繰延資産額の研究開発費比推移

表1. 各費用の計上企業数の推移

	H8	H9	H10	H11	H12	
製造原価	試験研究費	60	59	60	41	39
	研究開発費	0	0	0	19	20
販管費	試験研究費	1038	1051	1047	540	412
	研究開発費	0	0	9	603	716
研究開発費の総額				1345	1567	
調査企業数	2352	2377	2401	2400	2346	

のよりも、「研究開発費の総額」の記述を行った企業数の方が多いため理解できる。

(2) 「試験研究費から研究開発費へ名称変更(多くの企業で名称のみの変更)」の検討

表1からは、平成9年度以前のデータに、「製造原価」や「販管費」に研究開発費と示す企業は無いことになっているが、有価証券報告書には「研究開発費」と記載されている企業も散見される。研究開発費と試験研究費の分類がされておらず、このデータからの名称変更による影響企業の推移を把握する事は困難である。しかし、このデータは、研究開発会計基準の対応を確認した企業を示しているのではないかと考えてみる。各費用額の推移を図2に示す。平成12年度の「研究開発費」の占める割合は企業数では62%に対し額で73%となっており着実に実行されていると考えられる。

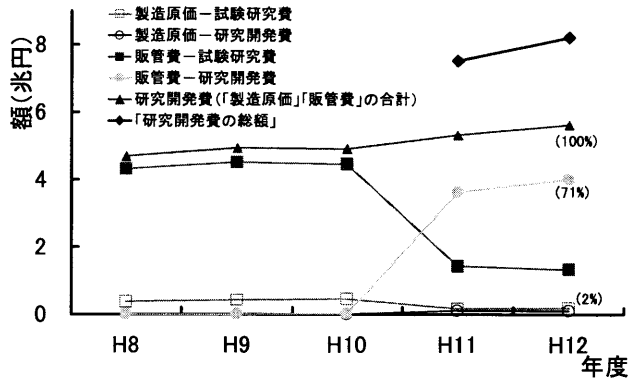


図2. 各費用の計上額の推移

◎会計から研究開発を把握する事の難しさが指摘されていたが、研究開発の会計基準の設定によって企業間の比較可能性が徐々に改善されてきていることが判った。

4. 研究開発関連繰延資産による影響の検討

昨年のインタビュー調査から判明していた点は、研究開発の会計基準による影響の多くが、繰延資産の償却に起因するものであり、その額は研究開発費全体と比べ僅かである事であった。図1の繰延資産の研究開発費に対する比率は、平成8年度で約1.9%程度で、平成12年度では0.4%にまで低下している。この減少結果は、新たな会計基準に適合させるべく、繰延資産の償却を進めた結果も含まれている。つまり、企業の研究開発に対する考え方の違いの変化が表れた部分でもあったと考えられる。なお、研究開発関連の繰延資産とは、繰延資産のうち「開発費」と「試験研究費」を総称した。

(1) 「繰延資産-開発費」, 「繰延資産-試験研究費」貸借対照表計上企業の分類

研究開発の会計基準による影響は、研究開発関連繰延資産の有無で違いが発生する。そこで、研究開発の繰延資産額の推移と計上企業数の推移を示したものが図3である。「試験研究費」の繰延資産額と計上企業数は急速に減少している。「開発費」のそれらも減少してはいるが鈍く、研究開発費に含まれない部分において、会計基準変更後も「繰延資産-開発費」として計上可能であることが一つの要因として考えられる。

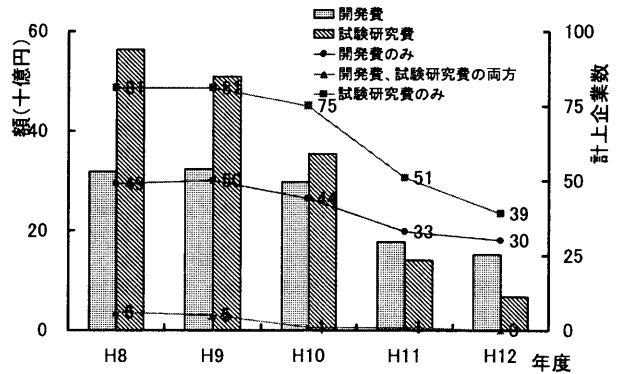


図3. 繰延資産額と計上企業数の推移

(2) 繰延資産（開発費、試験研究費）の償却処理方法（従来償却、一括償却）の分類

繰延資産を償却すれば、損益計算書上に償却費として計上される。研究開発関連繰延資産も同様に計上され、次の4つが償却費目となる。①営業外費用の償却費、②特別損失の償却費、③一般管理費（試験研究費、研究開発費）、④製造原価（試験研究費、研究開発費）である。貸借対照表から償却額が判っても、どの費目で処理されているかは、額が一致して明らかな場合を除き、他の費用と合算されてしまうので、損益計算書で把握する事が難しい。今回の会計基準の変更では、一括償却した企業では①か②の処理が、従来償却方法であれば③と④の組み合わせで処理されていると推測される。ところが、現実にデータを比較すると償却すべき繰延資産額の方が償却費よりも大きい場合も多く、有価証券報告書の補足欄やインタビュー調査で補足しなければならない企業、⑤不明もある。また、償却の時期による分類を含めると多種に及ぶ。図省略。

◎繰延資産を計上している企業を調査した限りでは、関西や九州に本店を構えている企業の割合が多いと感じた。この点に関しては、更に具体的なデータ整理が必要であるが、会計にも方言的慣習差が僅かに存在するのではないかと考えている。

5. インタビュー調査からの知見

- (1) インタビュー調査から判った事は、研究開発会計基準の変更による研究開発行動の変化は特になかったという点である。
- (2) 科学技術研究調査の回答は、多くの企業で会計データに基づき作成されているので、研究開発会計の変化により影響が当然表れると考えていた。ところが、科学技術研究調査の回答に特別の配慮をしている企業も多く、会計基準の変更による影響は少ないと考えられる。ただし、研究開発会計と科学技術研究調査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や、繰延資産一括償却時の研究開発費の変動についての配慮の程度は未知である。
- (3) 「研究開発の会計基準の変更」だけでなく「退職給付に係わる会計基準の変更」によっても、研究開発費への増加影響が顕れていた。研究開発費の各年の変化について単純に増減を論じるのではなく、他制度変更の影響も含まれた結果であることを強く認識することが重要である。
- (4) 科学技術研究調査も平成14年度実施分から一部項目も変更され、更に会計基準変更後のデータに統一されるので、単純に従来のデータと比較を行うことはできない。研究開発費の本質を把握することが求められている。

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」財經詳報社 2000
6. 西澤脩著「研究開発費の会計と管理〔新五訂版〕」白桃書房 1997
7. 山本嘉彦著「勘定科目の実務処理事典」日本実業出版 1986, 2000
8. 工藤雅俊著「2000年会計入門」エクスメディア 2000
9. 吉澤健太郎・小林信一他「企業会計基準の変更とR&D」研究・技術計画学会第16回年次学術大会講演要旨集, 221-224(2001)