

研究開発費の会計

——わが国新会計基準と、米国会計基準及び国際会計基準との比較——

西 村 優 子

1. はじめに
2. わが国の新会計基準の規定
3. 米国会計基準の規定
4. 国際会計基準の規定
5. おわりに

1. はじめに

企業は、国内企業との競争のみならず、欧米企業との競争に優位な状況に立つために研究開発費の支出を増加させ、研究開発費への投資を企業の最大の経営戦略としている。そのため、研究開発活動の情報は企業の経営戦略策定や将来の収益予想に関する重要な情報と位置づけられるが、わが国の従来の企業会計諸規則では繰延資産の計上について規定し、商法では、繰延資産として計上が認められる試験研究費および開発費についてその範囲と要件を規定していた。これらの会計諸規則においては、研究開発費の範囲が明確でなく、また、国際的な会計処理とは異なり、資産計上が任意となっていることなどから、内外企業間の比較可能性が阻害されるため、会計基準の整備の必要性があるとの指摘がされていた。こうしたことから、企業の研究開発に関する適切な情報提供を通じ、企業間の比較可能性を担保するとともに会計処理の国際的調和を図るために、研究開発費の会計基準として、1998年3月に大蔵省企業会計審議会は「研究開発費に係る会計基準の設定に関する意見書」を公表し、「研究開発費等に係る会計基準」（以下、新会計基準という）を制定した。この新会計基準では、①「研究」と「開発」の定義ならびに研究開発費を構成する原価要素が明記され、②1999年4月1日以降開始する事業年度から研究開発費は、発生時にすべて費用として処理しなければならない旨規定し、③ソフトウェアに係る会計基準の制定、④研究開発費の総額を財務諸表に注記する旨を規定している。なお、新会計基準は米国会計基準と国際会計基準との国際的調和を図るために、それらの基準を参考にして制定されているので、本稿では新会計基準の研究開発費の定義とその会計処理について、米国会計基準及び国際会計基準と比較することによって明らかにしていきたい。

2. わが国の新会計基準の規定

(1) 研究と開発の定義

企業の研究開発費は「研究」と「開発」のためのコストである。新会計基準によると、「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。）についての計画も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もしくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化すること」をいう。たとえば、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」に該当するものと考えられる。なお、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。

研究開発活動に該当する活動を『科学技術研究調査規則』によって示すと、次のとおりである（総務庁『科学技術研究調査規則』、総理府令第33号、1981年制定、1997年2月最終改正）。

① 研究所・研究部などで行われる本来的活動

ここで、本来的活動とは、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、報告などをいう。したがって、研究の実施に必要な機械、器具、装置などの工作、動植物の育成、文献調査などの活動も含む。

② 研究所以外、たとえば、生産現場である工場における①の活動及びパイロットプラント、プロッ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に関する費用

③ 研究に関する庶務・会計などの活動

なお、社内で研究を実施していなくても委託研究など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。

研究開発活動に該当しない活動を『科学技術研究調査規則』によって示すと次のとおりである。

- ① 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並びに製品、半製品、生産物および土壌・大気等の検査、試験、測定、分析
- ② パイロットプラント、プロットタイプモデルなど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などの設計
- ③ 一般的な地形図の作成、あるいは地下資源を探索するための単なる探査活動及び地質調査
- ④ 海洋調査・天体観測などの一般的データ収集
- ⑤ 特許の出願及び訴訟に関する事務手続
- ⑥ 一般従業者の研修・訓練などの業務

(2) 研究開発費の分類

研究開発費を性格別に分類すると基礎研究費、応用研究費、ならびに開発研究費に分類できる。これは、研究開発活動が、基礎研究、応用研究、ならびに開発研究に分類されるので、これに対応した分類である⁽¹⁾。(総務庁『科学技術研究調査規則』)。

- ① 基礎研究は、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、もしく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。
- ② 応用研究は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及び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。
- ③ 開発研究は、基礎研究、応用研究及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。

(3) 研究開発費に算入する原価要素

新会計基準において研究開発費に算入する原価要素は次のものである⁽²⁾。

- ① 研究開発費には、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が含まれる。
- ② 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する(「研究開発費等に係る会計基準注解」(注1))。

(4) 研究開発費の会計処理

新会計基準においては、研究開発費は発生時に費用として処理することを規定している。

ソフトウェアの場合にその制作費のうち、どこまでが研究開発費か問題となるが、研究開発目的のソフトウェアの制作費(研究開発、製造をあわせていう)は、全額研究開発費として発生時に費用計上する。研究開発目的以外のソフトウェアの研究開発に該当する支出は研究開発費として発生時に費用計上する。したがって、研究開発目的以外のソフトウェアの制作プロセスにおいて、研究開発としてどのプロセスまでが含まれるのが問題となるので、新会計基準は次のように述べている。

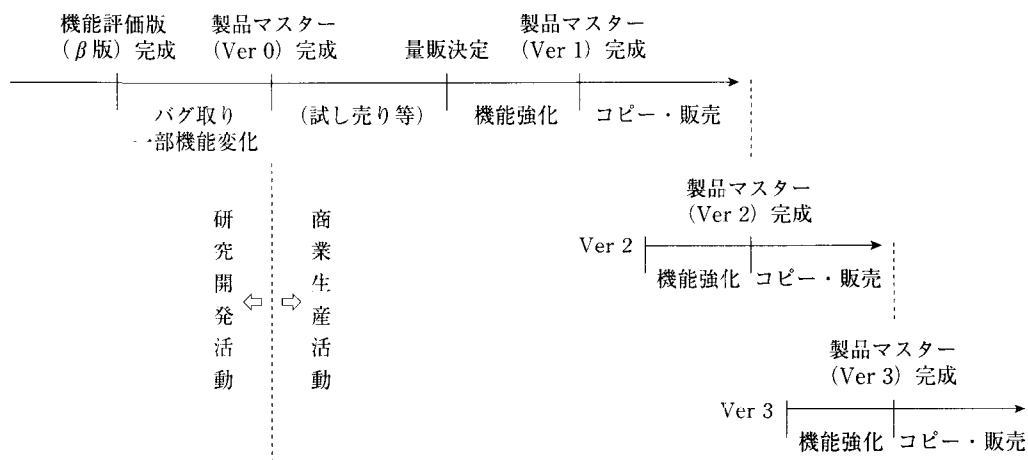
市場販売目的のソフトウェアの場合、製品マスター(複製可能な完成品)を制作し、これを複製したものを販売することとなる。製品マスターの制作過程には、通常、研究開発に該当する部分と

製品の製造に相当する部分とがあり、研究開発の終了時点の決定およびそれ以降のソフトウェア制作費の取り扱いが問題となる。研究開発の終了時点であるが、新しい知識を具体化するまでの過程が研究開発である。したがって、ソフトウェアの制作過程において、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」が完成するまでの制作活動が研究開発と考えられる。これは、製品マスターの完成は、工業製品の研究開発における量産品の設計完了に相当するものと考えられるためである。

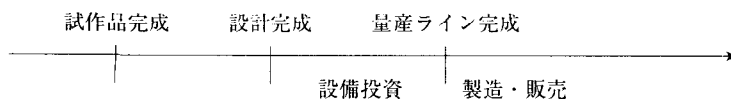
これについては、公開草案に次のように示されている。

図表1 ソフトウェア制作における研究開発活動と商業的活動について

●ソフトウェア



●工業製品



(注)『研究開発費等に係る会計基準の設定に係る意見書—公開草案—』参考資料3を引用。

以上の新会計基準による研究開発費と非研究開発費を整理して、西澤(1998)によって示すと次の通りである。

図表 2 新会計基準による研究開発費と非研究開発費

原価計算対象		会計処理の方式		
対象の種類	対象の目的	研究活動費	開発活動費	生産活動費
製品等	製造・販売目的	研究開発費	研究開発費	製造原価
ソフトウェア	研究開発目的	研究開発費	研究開発費	研究開発費
	非研究開発目的	研究開発費	研究開発費	下表参照

(注) 製品等には、製品のほか、サービス、生産方法、材料、部品、装置、システム、工程、製法等を含む。

取得形態		購入・委託制作	自社制作
製作目的	受注制作	工事進行（完成）基準で仕掛品に計上	
	市場販売目的	無形固定資産に計上し、每期償却	
自社利用	生産・管理目的	資産に計上し償却	費用として処理

(注) 西澤脩稿「研究開発費の会計処理基準」(『早稲田商学』379号、1998年12月)を引用。

以上述べてきたわが国の新会計基準による研究開発費の会計処理は、それまでに規定されていた企業会計原則、商法、財務諸表規則とは相違する点があるために、どの点で相違するのかについて触れておこう。

従来の、企業会計原則、商法、財務諸表規則で、研究開発費という用語は用いておらず、繰延資産として処理できる試験研究費と開発費について、次のように規定している。

① 企業会計原則の繰延資産

企業会計原則では、将来の期間に影響する特定の費用である試験研究費や開発費は、次期以降の期間に配分して処理するため経過的に、貸借対照表の資産の部に記載する事ができると規定している。ここで、将来の期間に影響する特定の費用とは、すでに代価の支払いが完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用をいう（貸借対照表原則一D、注15）。

② 商法の繰延資産

商法第286条の3の試験研究費及び開発費の繰延べの規定によると、①新製品または新技術の研究のために特別に支出した試験研究費や、②新技術又は新経営組織の採用のために特別に支出した金額、③資源の開発のために特別に支出した金額、④市場の開拓のために特別に支出

した金額は繰延資産として資産計上が認められる。

試験研究費や開発費を資産計上したときには、支出後5年以内に毎決算期において均等額以上の償却をしなければならない（商法第286条の3）。

③ 財務諸表規則の繰延資産

財務諸表規則第36条に規定する繰延資産に属する開発費とは、新技術または、新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のため支出した費用、生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置替を行った場合等の費用をいう。ただし、経常費の性格をもつものを含まない。なお、新会計基準の制定に伴い、1998年11月24日大蔵省令135号で、財務諸表規則第36条の繰延資産から試験研究費は除外された。

④ 新会計基準による研究開発費と試験研究費・開発費の異同点

商法等で繰延資産としての資産計上を認められる試験研究費および開発費の範囲について述べたが、新会計基準の研究開発費の範囲と異なる点があるので、異同点について述べよう。

(a) 商法286条の3の試験研究費である新製品又は新技術の研究のための特別の支出は新会計基準の研究開発費に包含されている。

(b) 開発費（新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓）については、新会計基準にいう研究開発費に該当しないものが多く、次のものが異なると考えられる。

(ア) 新技術の採用のための特別の支出については、たとえば、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第五繰延資産について（以下連続意見書という）」に挙げられている「技術導入費や特許権使用に関する頭金等」を特定の研究開発目的のために導入する場合は研究開発費に該当するが、技術、特許等をそのまま使用することにより製品の製造等を行う場合には、新会計基準における研究・開発に該当しない。

(イ) 連続意見書に例示されている、現に採用している経営組織の改善のための支出額は、企業効率の増進を目的とする経営組織の改善であるため、新会計基準の開発に該当しない。

(ウ) 連続意見書においては、新資源の開発のために特別に支出した金額として、鉱山業における新鉱道の開さくに必要な費用、探査、掘削等の資源の開発に特有の活動が含まれているが、新会計基準では国際的調和の観点から適用対象外とされた。

(エ) 連続意見書では新市場の開拓のための支出額には、広告宣伝活動および市場調査活動等が含まれるが、新会計基準の開発には該当しない。

(5) 新会計基準の費用計上の根拠

わが国の新会計基準では、米国会計基準と国際会計基準を参考にして、研究開発費を資産に計上

することが次の理由から適当ではないとしている。

- ① 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と判断した。
- ② 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。

したがって、上記①の理由は米国財務会計基準の考え方と同様である。上記②の理由は、国際会計基準のように要件を規定した場合に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ので、これを避けたと考えられる。

また費用処理又は資産計上を任意とする現行の会計処理は企業間の比較可能性を確保できないため、新会計基準においては、研究開発費はすべて費用処理とすることを規定した。

したがって、新会計基準では、研究開発費は発生時に全額費用計上する。費用として処理する方法として、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（新会計基準注解2）。当期製造費用として処理すると、研究開発費の一部は期末に棚卸資産の取得原価を構成することとなる。

企業における研究開発費の増加に伴い、企業間の比較可能性を担保するために、新会計基準では、当該年度の一般管理費およ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（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年）。また、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（新会計基準注解6）。

なお、平成11年3月までの事業年度において既に繰延資産として計上されている研究開発費については、最長5年間の繰り延べと償却が認められるような経過措置が講じられる予定で、今後、日本公認会計士協会から具体的な実務指針等が示される予定である。

3. 米国会計基準の規定

米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board：FASB）は、財務会計基準書（Statement of Financial Accounting Standards：SFAS）の第2号『研究開発費会計（Acc-

ounting for Research and Development Costs)』を1974年に制定した。この財務会計基準書は次のように研究開発の定義、会計処理を規定している (FASB, 1974, par.8-12)。

(1) 研究と開発の定義

- ① 研究とは、新しい知識の発見を目的とした計画的な探索又は批判的調査であって、当該知識を新しい製品若しくはサービス（以下、製品と略称）又は新しい工程若しくは技術（以下、工程と略称）の開発、又は既存の製品若しくは工程に実質的な改良を施すために役立てることを本旨とする。
- ② 開発とは、研究成果又は他の知識を、販売を目的とするか使用を目的とするかに関係なく、新製品若しくは新工程又は現製品若しくは現工程の実質的な改良を計画又は立案することにより入れることである。

開発には、代替製品の考案、設計及び試験、プロトタイプの組立並びに、パイロットプラントの稼働も含む。しかし、既存の製品、製品種類、製造工程及びその他の現行作業に関する日常的又は定期的な活動は、たとえ改善を行うものでも、開発には含めない。さらに、市場調査又は市場テストも開発には含めない。

(2) 研究開発活動の具体例

研究開発活動の具体例としては、次のものがある。

- (a) 新知識の発見を目的とした研究室での研究
- (b) 新しい研究成果又はその他の知識の適用分野の探究
- (c) 採用可能な代替的な製品又は工程の考案及び設計
- (d) 代替的な製品又は工程の探究又は評価のための試験
- (e) 製品又は工程の考案又は設計の修正
- (f) 生産開始前のプロトタイプ及びモデルの設計、組立及び試験
- (g) 新技術に伴う工具、治具、鋳型及びダイスの設計
- (h) 当該企業が商業的生産としては経済的に適当でない規模でのパイロット・プラントの設計、建設及び稼働
- (i) 特定の機能及び経済上の要件を満たし、いつでも製造しうる状態まで製品の設計を改良するために必要な技術活動

(3) 研究開発活動に含めない活動

研究開発活動に含めない活動の具体例としては、次のものがある。

- (a) 商業的生産の初期段階での技術の改善
- (b) 商業的生産過程で行われる品質管理（製品の日常的検査を含む）
- (c) 商業的生産の過程における故障の発見・修理
- (d) 現製品の品質を向上、強化又は改善するための日常的で前進的な努力
- (e) 現存の能力を、継続的な商業活動の一環として、特定の要求事項又は顧客ニーズに適応させること
- (f) 既存製品に対する季節的又はその他の定期的な設計変更
- (g) 工具、治具、鋳型及びダイスの日常的な設計
- (h) 設備又は施設（パイロット・プラント及び特定の研究開発プロジェクトに専用される設備又は施設を除く）の建設、移転、転換、再配置又は試運転に関する設計及び組立技術などの活動
- (i) 特許権の申請又は訴訟、及び特許権の譲渡または使用許可に伴う法務

(4) 研究開発費の算入する原価要素

研究開発費の算入する費目としては次の費目がある。

- (a) 研究開発活動に費消された材料費
- (b) 研究開発活動のために取得又は建設し、将来（他の研究開発プロジェクト又はその他に）転用できる設備・施設は、取得時に又は建設時に資産に計上しなければならないが、当該設備・施設の減価償却費
なお、特定の研究開発プロジェクトのために取得又は建設し、将来（他の研究開発プロジェクト又はその他に）転用できず、それ故独立的な経済価値を有しない設備・施設の原価は、発生時点に研究開発費とする。
- (c) 研究開発活動に従事する人件費（給料、賃金、その他の付帯給与）
- (d) 企業外部者から購入した無形資産については、(b)と同じ。
- (e) 企業外部者が行った契約によるサービス費
- (f) 間接費の合理的な配賦額（研究開発活動と明らかに関連しない一般管理費を除く）

(5) 研究開発費の会計処理

研究開発費に係る会計処理の方法として、次の4つの方法が考えられる（西澤，1998, p.19, FASB, 1974, par.38；日本公認会計士協会国際委員会訳，1974）。

- ① 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。
- ② 資産計上法——研究開発費の全額を発生時に資産として計上する。
- ③ 条件付資産計上法——特定の条件が満たされた場合は原価を発生時に資産計上し、その他の研究開発費は費用計上する。
- ④ 特別勘定法——将来の便益があるか否かが決定できるまで、すべての原価をある特定勘定に計上しておく。

こうした4つの方法のうち、米国財務会計基準では、次の理由から研究開発費を発生時に全額費用として処理する費用処理法を採っている (FASB No.2, 1974, par.38-50)

① 将来の便益の不確実性

個々の研究開発プロジェクトから得られる将来の便益は、そのプロジェクトが進行するに従って不確実性は減少するが、通常、極めて不確実性が高いと考えられる。

② 研究開発費と便益の因果関係の欠如

研究開発費と特定の将来の収益との間の直接的因果関係は、通常、明示できない。

③ 経済資源の会計認識

研究開発費は、資産として会計認識を受けるための測定可能性基準を満たしていない。測定可能性の基準では、取得または開発の時点で、将来の経済的便益が識別され、客観的に測定することができないならば、その資源は会計上資産として認識すべきではないと考えられる。

④ 費用の認識と対応

原因と結果に基づいて、体系的にかつ合理的に配分するという原則を適用できないので、研究開発費は費用として認識する。

⑤ 情報の有用性

研究開発費は、企業にもたらす将来の便益の金額との関連が非常に不明確であるので、企業の潜在収益力を評価するのに役立たないので、費用として処理する。

以上の理由から米国財務会計基準書第2号では、研究開発費はすべて発生時に費用処理する。

4. 国際会計基準の規定

国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : I A S C) では、研究開発費については、これまでに、次のような国際会計基準 (I A S : International Accounting Standards)^①を制定し現在に至っている。

- ① 国際会計基準第9号『研究開発費の会計 (Accounting for Research and Development Activities)』(1978年)

② 改訂国際会計基準第9号（1993年改訂版）『研究開発費（Research and Development Costs）』（1993年）

③ 国際会計基準第38号『無形資産（Intangible Assets）』（1998年9月公表、1999年7月発効）
（改訂IAS9をIAS38号に統合し、改訂IAS9を廃止）

国際会計基準第38号『無形資産』が1998年9月に公表されたが、これに先だって、公開草案第60号『無形資産』（Exposure Draft E60: Intangible Assets）が1997年8月に公表されている。国際会計基準第38号『無形資産』は、改訂国際会計基準第9号を統合し、研究開発費を無形資産として扱っている。このように研究開発費を無形資産として取り扱う理由について国際会計基準委員会理事会は次のように述べる（International Accounting Standards Committee, 1998b, par.16(a)）。

研究開発活動から生じる識別可能な資産は、その活動の基本的成果が知識であるという理由から無形資産である。したがって、他の内部創出無形資産と同様に処理する。

（1）研究と開発の定義

① 研究の定義

研究（Research）とは、新しい科学又は技術的知識及び理解を得ることを期待して企画される独創的で計画的な調査をいう（IAS38, par.7）。

② 開発の定義

開発（development）とは、商業的生産ないし使用開始に先立って、新規若しくは著しく改良された材料・装置・製品・工程・システム・サービスを生産する計画もしくは設計に、研究成果又はその他の知識を適用することをいう（IAS38, par.7）。1つのプロジェクトについて研究段階と開発段階に区分して、研究費と開発費に区別するが、区分できないときはプロジェクト全体のコストを研究費として取り扱う（IAS38, par.41）。

（2）研究活動と開発活動の具体例

国際会計基準38号は、後述のように、研究費については発生時費用として処理し、開発費は一定要件を満たすものは資産計上を強制するために、研究と開発とを次のように区別して例示している⁽⁴⁾。

① 研究活動の具体例

研究活動の具体例として、次の活動がある（IAS38, par.44）。

（a）新しい知識の獲得を目的とする活動

（b）研究成果又はその他の知識の適用分野の探究、評価、最終的な選択

（c）代替的な原料・製法・製品・工程・システム・サービスの探索

代替的な、新規若しくは改良済の原料・装置・製品・工程・システム・サービスの考案、設計、評価、及び最終的な選択

② 開発活動の具体例

開発活動の具体例として、次の活動がある（I A S 38, par.47）。

- (a) 生産の前段階あるいは使用前段階のプロトタイプ及びモデルの設計・組立及び試験
- (b) 新技術による工具、治具、鋳型及び型板の設計
- (c) 商業的生産としては経済的に適当でない規模でのパイロット・プラントの設計、建設及び稼働
- (d) 新規若しくは改良済の原料・装置・製品・工程・システム・はサービスについての選択された代替案の設計、建設および試験

(3) 研究開発費に算入される原価要素

研究開発費は、研究活動、あるいは開発活動に直接関連するか、あるいは当該活動に合理的な基準で配分できる費用を含む（I A S 38, par.116）。次の無形資産（I A S 38, par.54）の規定に挙げられている費目を準用する。

- (a) 無形資産のために使用され又は費消された材料費及び用役費
- (b) 無形資産に従事する人員の給料、賃金その他の雇用関連費用
- (c) 無形資産を生じるために直接帰因する費用、たとえば資産を生じるために直接に使用された法的権利の登録費用及び特許権・ライセンスの償却費
- (d) 無形資産を生じるために必要で、合理的かつ首尾一貫した基準で配賦可能な間接費（たとえば、有形固定資産の減価償却費と保険料・賃借料の配賦額）。これらの費用は、間接費のたな卸資産への配賦と同様の基準で配賦される。I A S 23『借入費用』は、内部発生無形資産のコストの構成要素として利子の認識規準となる。

次の項目は内部的に発生した無形資産のコストの構成要素に該当しない（I A S 38, par.55）

- (a) 無形資産利用の準備に直接帰因しない場合には、販売費、一般管理費は除く。
- (b) 資産の計画した稼働を達成する前に生じた明確な不能率や当初の操業ロス
- (c) 資産を運営するためのスタッフの訓練費用

(4) 研究費の会計処理

国際会計基準第38号は、改訂国際会計基準第9号と同様に、研究費と開発費との会計処理を区別し、研究費（あるいは内部プロジェクトの研究段階）は発生時に費用として認識する（I A S 38,

par.42)。プロジェクトの研究段階では、将来の経済的便益を生じる無形資産が存在する可能性が高いことを立証できないためである（IAS 38, par.43）。

（5）開発費の会計処理

開発費の会計処理としては、次の無形資産の定義要件と認識規準を満たすことを立証できるとき、その項目は無形資産として認識される（IAS 38, par.18）。

① 無形資産の定義要件（IAS 38, par.7-17）

無形資産とは、商品またはサービスの生産あるいは供給に使用するため、自己以外に賃貸するため、あるいは管理目的のために所有している以下の性格を有する物質的実体のない非貨幣的資産をいう（IAS 38, par.7）。ここで資産とは、(a)識別可能である、(b)過去の事象の結果として企業が支配する資源で、かつ(c)将来の経済的便益が企業へ流入することが期待される資源の3つの規準を満たすものである。したがって、科学的あるいは技術的知識、新工程または新システム設計・実施、ライセンス、知的財産権、市場知識、ならびにその他の無形資産の取得、開発、維持、向上のため、企業が資源を使用し、債務を負うが、こうした項目が、無形資産の定義の上記3つの規準を満たせば資産として処理し、満たさなければ発生時に費用として処理する。無形資産の定義とは、識別可能性、支配、及び将来の経済的便益の流入の可能性が高い資源の3つの規準である。

② 無形資産の認識規準（IAS 38, par.19-55）

次の2つの規準を満たす場合、無形資産として認識される。

(a) 資産に起因する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高い。

(b) 資産の原価が信頼性をもって測定できる。

(a)の基準を満足させるために、その無形資産を企業が使用する能力と意図を客観的証拠で証明することが必要とされる。その客観的証拠の例として、経営者が認めた事業計画や貸付先の承認書等があげられる。また、測定の信頼性の証拠として原価計算システムが例示されている。

③ 開発費の会計処理

開発活動（あるいは内部プロジェクトの開発段階）から生じる無形資産については、上記の無形資産の認識規準を満たし、企業が次の6つの基準をすべて満たすことを立証できるとき、資産計上が強制される（IAS 38, par.45)⁽⁵⁾。

(a) 使用あるいは販売のために利用可能であるように無形資産を完成する技術的実現可能性

(b) 無形資産を完成させ、それを使用し、あるいは販売する意図

- (c) 無形資産を使用し、あるいは販売する能力
 - (d) 無形資産が将来の経済的便益を生じる可能性高いこと。企業は無形資産のアウトプット又は無形資産自体の市場の存在、あるいは社内利用の場合は無形資産の有用性を立証すること。
 - (e) 開発を完成させ、無形資産を使用又は販売するための、適切な技術的資源、財務的資源、および他の資源の入手可能性
 - (f) 開発中に、無形資産に帰属する支出を信頼性をもって測定する能力
- 上記の基準を立証するための証拠として事業計画や与信先の報告書などが例示され、コスト測定の信頼性は原価計算によっても裏づけられる。

(6) 開発費の資産計上の場合の償却と減損

資産計上した時は、経済的便益が企業によって消費されるパターンを反映する方法で定期的に償却する。経済的便益が企業によって消費されるパターンを反映する方法を確実に決定できない場合には定額法によって償却する。また、反証がない限り、償却期間は20年以内とされる。なお、無形資産の回収可能価額が帳簿価額より下落しているかを毎決算期末にテストし、下落している場合には、差額を減損として処理し、回収可能価額まで評価減しなければならない。回収可能価額とは正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の価額である。正味売却価額は資産の公正価値から売却費用を控除したものである。公正価値とは、取引の知識がある自発的な当事者間で、独立第三者間取引条件により資産が交換される価額をいう。使用価値とは、資産の継続的使用とその耐用年数終了時の処分によって流入すると予測される見積将来キャッシュ・フローの現在価値をいう（IAS 38, par.97-99）。

5. おわりに

わが国の大蔵省企業会計審議会の「研究開発費等に関する会計基準」は、米国の財務会計基準と同様に発生時に全額費用計上することを規定している。なお、国際会計基準では、研究開発活動から生じる識別可能な資産は、その活動の基本的成果が知識であるために無形資産であると考え、ソフトウェア、商標権、特許権、及びその他の工業所有権などの内部創出無形資産と同様に処理し、研究費は将来の経済的便益を生じる無形資産が存在する可能性が高いことを立証し難いために発生時に全額費用計上することを規定し、開発費は無形資産の要件を満たすことを立証できるときは資産計上が強制される。こうした一定要件を満たす研究開発費についての資産としての処理については、わが国財務会計では取り入れられなかったが、戦略的意思決定のための管理会計の分野においては考慮すべきであり、今後の課題と言える。

(注)

- (1) 米国科学財団 (National Science Foundation : NSF) は、研究開発費 (R&D Expenditures) を基礎研究費、応用研究費ならびに開発費の 3 つに区分している (NSF, 1994, pp.31-32)。
- 基礎研究とは、特定の商業的目的を有することなく、科学的知識の進歩のために行われるオリジナルな調査であり、企業の現在関心を有している領域と将来関心を有する領域に属するものがある。
- 応用研究は、新しい科学的知識の発見を指向した調査、及び製品もしくは工程に関する特定の商業的目的を有する研究プロジェクトである。
- 開発は、有用な原材料・工具・システム・手法の生産を指向した研究から得られた知識や理解の体系的な適用であり、プロトタイプや工程の設計と開発を含む。開発には、品質管理や常規的な製品検査や生産は除外される。
- (2) 研究開発費とは、『科学技術研究調査規則』によると、支出した期間の収益に対応する研究開発支出で、研究のための人件費、原材料費、消耗品費、研究に必要な有形固定資産の減価償却費、その他経費をいう。ここで、その他の経費とは、研究のために要した図書費、水道光熱費、旅費、通信費、保険料、事務費、消耗品費、印刷費、家賃・地代などをいう。
- (3) 証券監督者国際機構 (IOSCO) は国際会計基準を国際資本市場で企業が資金調達する際の財務諸表の作成基準として 1999 年に承認する可能性が高い (山田, 1998) ため、国際会計基準が事実上の世界標準として注目される。
- (4) 国際会計基準第 38 号で、研究活動ならびに開発活動として例示した活動は改訂国際会計基準第 9 号で例示していたものとはほぼ同様であるが、改訂国際会計基準第 9 号は研究活動ならびに開発活動に該当しない活動を次のように規定していたが (Revised IAS 9, par.10)、国際会計基準第 38 号では、研究活動ならびに開発活動に該当しない活動を例示していない。
- (a) 商業的生産の初期段階での技術の改善
 - (b) 商業的生産過程で行われる品質管理 (製品の日常的検査を含む)
 - (c) 商業的生産の過程における故障の発見・修理
 - (d) 現製品の品質を向上、強化し、又は改善するための日常的努力
 - (e) 現存の能力を、継続的な商業活動の一環として、特定の要求事項又は顧客ニーズに適応させること
 - (f) 既存製品に対する季節的又はその他の定期的な設計変更
 - (g) 工具、治具、鋳型及びダイスの日常的な設計
 - (h) 特定の研究開発プロジェクトに専用される設備又は備品以外の設備又は備品の組立、移転、転換、再配置又は試運転に関する設計及び組立技術などの活動
- (5) 改訂国際会計基準第 9 号では、開発費について、以下の基準のすべてを満たすときには資産として認識する (Revised IAS 9, par.23)。
- 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、かつ信頼性をも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うること。
 - ③ 企業が製品または製法を生産・販売又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うること。

- ⑤ そのプロジェクトを完成し、製品または製法を販売又は使用するための十分な資源が存在するか、又はその資源の入手可能性が証明されうること。

研究費はそれが発生した期間に費用として認識されなければならない、次期以降の資産として認識しない。研究活動の特徴は、特定の研究の支出の結果として得られる将来の経済的便益の発生可能性が不確定であるということである。

開発活動の特徴は、開発プロジェクトが研究段階の活動よりもずっと進められているので、企業が、将来の経済的便益を受け取る可能性を決定できる場合があるということである。そこで、開発費は、将来の経済的便益をもたらす可能性が高いと認められる一定の条件を満たすときには、資産計上しなければならない。資産計上した場合には、経済的便益の発生に対応するような規則的方法により償却（通常5年間で越えない期間で償却）する（Revised IAS 9, par.23）

（引用・参考文献）

総務庁『科学技術研究調査規則』、総理府令第33号。

西澤脩「研究開発費の会計処理基準」、『早稲田商学』379号、1998年12月。

西村優子「研究開発費の会計」、井上良二監修『財務諸表の基礎』税経セミナー第44巻第2号、1998年12月。

山田辰巳稿「会計新基準に積極対応を」日経新聞経済教室1998年9月22日。

FASB, SFAS No.2, *Accounting for Research and Development Costs*, 1974, : 日本公認会計士協会国際委員会訳『財務会計基準書第2号 研究開発費の会計処理』、1974年）。

International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standard IAS 9, Accounting for Research and Development Activities* 1978

International Accounting Standards Committee, *Revised International Accounting Standard IAS 9, Research and Development Costs*, 1993（日本公認会計士協会国際委員会訳『改訂国際会計基準第9号 研究開発費』1993年）

International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standard E60: Intangible Assets*, 1997 : 日本公認会計士協会『国際会計基準公開草案第60号、無形資産（案）』、1997年。

International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standard IAS 38, Intangible Assets*, 1998a.

International Accounting Standards Committee, *Basis for Conclusions: IAS 38, Intangible Assets, and IAS 22 (revised 1998) Business Combinations, and Summary of Changes to E60 and IAS 22*, 1998b.

NSF, *National Patterns of R&D Resources: 1994*, NSF, 1994.

（1999年1月11日受理）