

〈論 文〉

研究開発費等をめぐる会計上の諸問題

村田 洋

Abstract

Research and development costs, etc., have been dealt with in Japan by the rules and regulations, and have since been found to have been subject to changes including several related laws. Corporate accounting is aimed at calculating profits and loss for a reasonable period of time, but it seems that the correct compass has not been formed yet.

As a result, research and development costs are handled. It is not clear that uncertainty is always high, because intangible asset elements are inherent in it. Therefore, although it is unclear whether the intention to avoid incurring invisible losses to companies to some extent has worked, it has been positioned as a cost.

キーワード：研究開発費等、会計処理、無形資産、国際会計基準、損金算入要件

1. はじめに

日本における研究開発費等に関する会計処理基準が制定されるに至った経緯は、研究開発費等に係る会計処理基準の検討のために 1996 年 6 月に開催された企業会計審議会総会において特別部会が設置されたことによるといわれている。¹ その結果を受けて、「研究開発費等に係る会計処理基準の検討にあたっての論点の整理」が 1997 年 6 月 6 日にまとめられた。その後、「研究開発費等に係る会計基準の制定に関する意見書」草案が 1997 年 12 月 22 日に公表され、さらに「研究開発費等に係る会計基準の制定に関する意見書」が、1998 年 3 月 13 日に制定された。²

このように見てみると、会計における研究開発費等に関する制定等はまだ歴史が浅いため、諸外国と比較しても大きく遅れているのかもしれない。³ 勿論、歴史が浅いということのみではなく、その後の研究開発費等に関する活発かつ具体的な検討が、なされることが比較的少なかったこともその要因なのかもしれない。そのため、会計処理に関する諸問題も必然的に出現しているように思われる。

昨今の新型コロナウイルス感染症（SARS-Cov-2）⁴ におけるワクチンの必要性や研究の重要性から、研究そのものおよび研究費の使途などを含んだ研究開発費等に係る議論が高まってきた。会計学の末席の研究者としても、その会計処理を含む会計上の諸問題について、再検討する必要性を痛感させられた。そのため研究開発費等の問題を取り上げ、とりわけ研究開発費等における会計処理の諸問題を抽出し、研究開発税制も含めた問題として検討することとしたのが本研究である。

2. 研究開発費等の歴史的事実

研究開発費等の基本的な内容を吟味するうえで、必然と思われることから、日本における研究開発費等の会計処理基準の歴史的事実について紐解いてみることにした。研究開発費

等の歴史は、1881年開業のセメント製造企業の事業年度開始からではないか、ということを文献検索から知りえた。その後1889年の第8回事業年度報告がなされている。文献によると、試験研究費等のことを「試験費用内へ消却」という勘定項目で償却処理がおこなわれている。⁵ その背景には、「財務諸表準則」が制定されたことにも関係があろう。この「財務諸表準則」は、日本で最初に制定された財務諸表作成のための基準であり、財務諸表の標準化の基礎となったものである。完成は1934年8月とのことである。⁶ そして、いくつかの文献から理解できることは、研究開発費等の財務諸表記載事項には開発費を繰延資産として計上しているものの、試験研究費等の会計処理に関する事項がなかったことである。

さらに、文献検索をしてみると、1939年の「軍需品工場事業場検査令」後、1940年に陸軍では、「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」「陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則」海軍では、「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」および「海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領」が制定・公表されていた。同時に、予算統制、標準原価計算、経営比較、財務比較、内部監査制度なども公表されていた。^{7 8}

特に本研究では歴史的探究をおこなうものではない。そのため詳細は不明であるが、陸軍と海軍による会計基準が別々に制定されていることは、当時の陸軍、海軍との不仲説はともかくとして、戦時下での会計基準の法制化したものを戦後に、将来的な統一を図ろうとしたものではないだろうか。

3. 商法上の規定

日本の商法の制定は1890年である。その後、1899年に現行の商法が制定された。改正は1911年、1938年にさらに改正が行われたが、研究開発費等に関する項目では大きな変更はなかった。但し、どういうわけか研究開発に係る支出に関する規定は有していなかった。そして、1962年の商法改正まで、設立費、新株発行費、社債発行差額、建設利息の4つの項目に対してのみ繰延会計処理を容認するにとどまっていた。⁹

このことは、商法学の研究者と会計学の研究者の立場の違いや理解の齟齬などもあり十分な研究者間の対話がなかったことも一つの原因なのかもしれない。この点について、太田氏は「商法は債権者の立場から財産価値を考え、常に事業解散を前提とした売却価値に重点を置き、会計上の繰延勘定の資産性には消極的であった」¹⁰ と述べていることからもうかがえ知れる。

しかし、1951年経済安定本部企業会計審議会の中間報告では「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」が公表され、¹¹ 1960年大蔵省企業会計審議会でも中間報告として「企業会計原則と関係諸法との調整に関する連続意見書第5－繰延資産について」を公表している。¹² このことは、いずれにしても国としては問題であるので今後検討の余地が十分にあるという意味を示しているといえよう。

そこで、商法上の試験研究費と開発費の具体例を挙げて検証してみることとする。①試験研究費の支出目的の分類は、新製品を研究するためである。そして、新技術を研究するために支出した金額。②開発費の支出目的の分類は、新技術を採用するためである。また、新経営組織を採用するためである。さらに、資源を開発するためと市場を開拓するために支出した金額を意味しているといえよう。¹³

このことから、まだまだ研究開発費等に関する項目については、項目の詳細が明確化され

ておらず、項目、分類等が不足な内容であるといえよう。それに伴い、会計処理上も不明瞭な側面があり、不備な点は十分には解消されなかったと思われる。

4. 企業会計原則上の規定

企業会計原則については、前出の陸軍、海軍の財務諸表の準則から、戦前と戦時中の「財務諸表準則」等と比較すると、異なる目的と役割を持っていたように考えられる。このことは、1949年の経済安定本部企業会計制度対策調査会の報告¹⁴や前出の黒澤論文などを見ても明らかである。また、企業会計原則設定の経緯から検討しても、試験研究費と開発費を繰延資産¹⁵にする論文を見てもそのことが再確認できる。換言すれば、企業会計原則および同注解¹⁶を確認すれば設定当初の趣旨等も把握できるという意味である。

つまり、日本の会計処理上における試験研究費の資産計上は、企業会計原則に基づいておこなわれたわけである。それは、商法に先んじて会計処理が行われたということになる。因みに、日本の商法が、株式会社の貸借対照表に試験研究費を繰延資産として計上することが認められたのは、1962年の商法改正の時であった。¹⁷概して商法学者の意向が優位といわれていた中で、企業会計原則に基づく会計処理が先行してとられたということは、会計研究者にとって研究や実務的適用等を考えてみると、その意義は大きいと考えられる。

5. 会社法上の規定

2005年に会社法¹⁸が公布され、それに伴い商法¹⁹も改正がおこなわれた。そこでは、商法上の繰延資産に関する規定は多くが削除された。会社法431条の規定に照らして従来の商法でおこなわれていた繰延資産の会計については明確に改廃される事項を除いては継続されることとなった。

厳密には、会社法431条は、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定しているのであって、改正前商法32条2項「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌 スベシ」とは異なることになる。

つまり、改正前商法32条2項の意義を受け継いだと理解すべきであり、会社法の規定として「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」と定められているのであるから、公正性は、会社法の計算の目的に照らして判断されなければならない、ということになるが、果たして現実問題と照らして問題がないのか、いかがなものであろうか。

但し、本研究では商法と企業会計原則の問題について分析しているわけではないのでこれ以上の論及は差し控えておくことにする。しかるに、あくまで商法と企業会計原則および財務諸表規則の調整を目的としておこなわれたのが会社法上の規定であったという理解は必要であると考えている。

その後、企業会計基準委員会²⁰で、繰延資産の会計処理に関する当面の取り扱いが公表され、研究開発費等に係る会計基準の対象となる研究開発費は発生時に費用として処理されるが、開発費は繰延資産として支出時の5年以内の期間での償却で処理することも可能であると規定された。

6. 研究開発費等の定義

研究開発費等を考えるうえで研究開発費等とは何かということを正しく理解しなけれ

ばならない。そこで、改めて研究開発費等における定義付けをしておく。

日本における研究開発費の会計基準からの定義は、企業会計基準委員会が以下のように定義付けをしている。

「研究開発費等会計基準においては、研究及び開発の定義について、次のように定めている（研究開発費等会計基準・1）

（1）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う。

（2）開発とは、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をいう。」²¹

さらに、国際的な会計基準における定義について。

国際財務報告基準

「これに対して、国際財務報告基準では、研究及び開発の定義について、次のように定めている（IAS 第38号第8項）。

（1）研究とは、新しい科学的又は技術的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的かつ計画的調査をいう。

（2）開発とは、事業上の生産又は使用の開始前における、新しい又は大幅に改良された材料、機械、製品、工程、システム又はサービスによる生産のための計画又は設計に関する、研究成果又は他の知識の応用をいう。

なお、IAS 第38号では、会計処理を区分するために、このように定義された研究及び開発という用語と併せて、「内部プロジェクトの研究局面及び開発局面」という用語が用いられている。研究局面や開発局面については直接定義をしていないものの、これらの用語は、それぞれ研究や開発より広い意味を含むものとされている（IAS 第38号第52項）。²²

参考までに、「米国会計基準の定義（SFAS 第2号第8項）を記載しておくこととする。

「（1）研究とは、そのような知識が、新しい製品やサービス又は新しい生産方法や技術の開発あるいは既存の製品等や生産方法等の著しい改良に役立つことが期待される、新知識の発見を目的とする計画的調査又は批判的研究である。

（2）開発とは、研究成果又はその他の知識を、その販売または利用目的として、新しい製品等や生産方法等の計画又は設計、あるいは既存の製品や生産方法等の著しい改良の計画又は設計に具体化することである。それには、代替品の構想、設計及び実験や試作品の製作及び実験設備の運転は含まれるが、既存の製品等、生産工程、製造方法及びその他の継続的操業に関する日常的又は定期的な変更は、その変更が改良に該当するとしても含まれない。また、市場調査や市場における試験活動も含まれない。」²³

結局、研究の定義については各会計基準間で表現方法に若干の異なりはあるものの、新しい発見を目的とする計画的な調査であることは間違いのない共通点である。

また、単なる新しい知識の発見ではなく、科学的又は技術的な知識である点が重要視されるべきであろう。同様に、新しい生産方法や技術の開発が既存の製品等や生産方法等の著しい改良に役立つことが期待されていることにも注目すべきであろう。しかし、注意しなくてはならないことは、直ちに結果と効果が同時並行的に表れない基礎研究もあるので、その評価や位置づけをどうするのが明確には規定されていないことが問題として挙げられるのかもしれない。

同様に開発の定義については、研究の成果又はその他の知識の具体化を目指している点は共通項である。さらに既存の製品やサービス及び生産方法を大幅に改良するための計画・設計を具体化の対象としている点も注目すべき点である。加えて、事実上の生産又は使用の開始前に行われる活動である点が重要項目であろう。

しかしながら、あくまで当初の定義であり、時代の変遷や時代の変革によりその妥当性が継続されているのかは今後さらに検討をすべき項目なのではないだろうか。

7. 研究開発費等に係る会計処理基準の検討

研究開発費等に係る会計処理基準の整備の必要性については、企業における研究開発費等の重要性が増大する中、研究費等に係る現在の会計基準や処理方法では、明確ではなく、繰延資産への計上が任意となっていることから多くの企業間で不備の指摘がなされている。このことはソフトウェアの開発・制作に関して特に問題視されている実態から明らかである。

例えば、法人税の取り扱いに従うなら、購入、委託したソフトウェアについてのみ長期前払費用等の項目で資産計上されるという現状がある。この場合の会計処理は、ソフトウェア開発部門を社内の一部門として処理するのかあるいは、子会社として処理するのかで会計処理が異なるということになる。もちろん、これ以外にもいくつかの項目で会計処理に疑問を呈する部門が生じているのかもしれない。これについてどう対応するのかが問題ということになる。

つまり、日本の現行制度の問題点と実務上の乖離がそこに見られるということである。国際的には、研究・開発に関する支出は研究開発費として検討されるが、日本では紛らわしいことに試験研究費と開発費という項目が存在しているからである。これについて企業会計原則や商法及び会社法ではどのように規定されているのであろうか。以下に企業会計原則、商法、税法、について、比較検討しながら考察してみることにした。

(1) 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・開発費は、次期以降の期間に配分して処理することとなっている。そのため貸借対照表上、繰延資産として計上できることになっている。²⁴

(2) 商法ではどう考えて対応しているのであろうか。商法では、新製品または新技術の研究。新技術又は新経営組織の採用。資源の開発。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計上することができる。この場合、条件付きで支出後 5 年以内に每期均等割額以上の償却が必要となる。²⁵

しかし、実務上の経験則から見て、試験研究費等及び開発費を繰延資産として計上している企業は、手続きが煩雑で採用している企業はほとんどいないと考えられる。

(3) 税法上ではどのように考えられて会計処理がなされているのであろうか。法人税法上における²⁶ 繰延資産とは、法人が支出する費用のうち支出費用の支出効果がその支出の日以降 1 年以上に及ぶものとされている。そして、繰延資産の中には、試験研究費、開発費及び購入・委託したソフトウェアが含まれている。

さらに、法人税法上の取り扱いについては、自社製作の開発費は繰延資産に該当しないものとされている。購入・委託したものについては資産計上すべきものとされている。

しかるにこのことが、不明瞭であり、商法上の繰延資産とできるか否かの判断に困難をき

たすこととなった。そのため実際の実務においては長期前払費用等に計上することが多い。あるいは、販売用ソフトウェアを無形固定資産又は棚卸資産として計上することがある。但し、製作途中の製作費については無形固定資産の仮勘定として計上することが多い。

あまり多い事案ではないが、工業所有権を取得した研究開発費については、その取得時に繰延資産として計上されている金額は、工業所有権の取得価格に算入することができると思われる。

8. 研究開発費等の会計処理

研究開発費等に係る会計基準は、企業にとって重要な情報であると位置づけられている。以前は開発費と試験研究費は従来会社で任意であった。資産計上もしくは費用処理などが可能で、さらには、繰延資産とすることができた。しかるに、科学技術の進歩や時代の変革により、新技術や新製品の発見や発明に関する支出が、必ずしも直接製品に結び付くかというとうそいい切れなくなった。そのため、資産計上する妥当性が不要となった。

しかし、実際問題として明確に統一された定義や用語の理解が定められていなかった。このことは企業間比較が著しく阻害される要因でもあり、国際的な会計基準の調和を妨げる原因でもあり問題が多かった。

そのため、この不備の解消を目指して、企業会計審議会により研究開発費、ソフトウェアに関する原則や基準が新たに必要であることが確認された。そこで、研究開発費等に係る会計基準が公表された。²⁷ この基準の公表により、新たに研究費として会計基準が設定されたということである。

前述したが、簡単に述べるなら「研究」とは、新しい知識の発見を目的にした計画的な調査及び探求である。「開発」とは、新しい製品等について計画もしくは設計として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である。

但し、ソフトウェアに関してはコンピューターを機能させるように3つに分類されている。①受注制作のソフトウェアは、特定のユーザーからの特定の仕様で、個別受託して制作するもの。②市場販売目的のソフトウェアは、ソフトウェア製品マスターを制作し、それを複製し、不特定多数のユーザーに販売するパッケージソフトウェアとすること。③自社利用のソフトウェアは、ユーザーにサービス提供をおこない、対価を得るために自社で利用するソフトウェアや、社内の業務追行を効率的におこなうもの。これには、社内のソフトウェア自社で利用するためのソフトウェアが含まれる。²⁸

何故ここで改めて、ソフトウェアに関して分類したり概要を記したかということ、その理由は、会計処理の仕方がそれぞれの状況により異なっているからである。

研究開発費等に係る会計基準において、研究開発費は発生時には収益を獲得できるか否かは不明確である。²⁹ 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が危険であり、適切ではない。一般的にリスクヘッジを考えるなら当然費用処理することが正しい会計処理方法である。

では、具体的なソフトウェアの会計処理方法であるが、①の受注制作のソフトウェアに関しては、受注制作のソフトウェアの製作費は請負工事の会計処理³⁰ に準じて会計処理することされている。そのため「工事契約に関する会計基準」³¹ が適用される。②の市場販売

目的のソフトウェアに関しては、市場販売目的のソフトウェア制作費のうち最初に製品化された製品マスターの完成までの制作活動が研究開発費と、定められているのでこれを採用することとなる。つまり、発生した費用は研究開発費として会計処理される。その後新たに発生した費用に関しては、基本的には無形固定資産として資産計上³² されることとなる。

ちなみに、無形固定資産として計上したソフトウェアの取得原価は、ソフトウェアの性格に応じて、見込み販売数量に基づく償却方法またはその他、合理的な方法により償却しなければならないはずである。³³ そして、毎期の償却額も、残存有効期間に基づき均等配分額を下回らないようにしなければならないはずである。

このように研究開発目的のソフトウェアに関する制作費用は、研究開発費として会計処理されることになるが、研究開発目的外のソフトウェアについても、制作に要した費用のうち研究開発費に該当する³⁴ という会計処理をおこなうこととなっている。しかし、このことはどうも納得がいかない。一応に、研究開発費等に係る会計基準に明示されているが、このようなグレーゾーンを残した会計処理方法では、明瞭性に欠けるのではないか。この点については今後の改正の一つになりえるのではないか。

9. 国際会計基準から見た研究開発費等の問題点

国際会計基準委員会 (IASB) は国際会計基準 (IAS)³⁵ を 1988 年 10 月に制定したが、この基準において以下のようにまとめることが可能であろう。

研究開発活動から生じる認識可能な資産は、その活動の基本的成果が知識であるため無形資産としている。そして会計処理に関しても、特許権、商標権その他の工業所有権と同様に内部創出無形資産³⁶ として処理されている。つまり、それまで規定されていた研究開発費における国際会計基準改定第 9 号³⁷ は、この国際会計基準第 38 号に統一されたということになる。

結局、研究費については、支出時に将来の収益を見通すことが不可能なため、全額費用として会計処理で計上する方法を選択したということになる。一方、開発費に関しては、将来の収益を判断できる基準を満たすことが、可能だと判断されたときは、資産計上ができることとなった。

これを日本の研究開発費等に関する会計基準³⁸ や米国の財務会計基準書³⁹ などに照らし合わせるとどうなるのであろうか。研究費も開発費も発生時に全額会計処理上で計上することを規定している。つまり、国際会計基準の会計処理と比較すると研究費に関しては費用処理で問題はないようである。しかし、開発費に関しては、国際会計基準第 38 号で「一定の要件を満たすものは強制的に資産処理を規定」している。さらに、開発費の会計処理をした場合、減損の規定が適用されるようである。この減損の適用とは妥当性があるのだろうか。この点は大いに問題があるように思われる。

ところで、何故、開発費が無形資産として認識されなければいけないのであろうか。この疑問を明確にする前に、そもそも無形資産とはどのような定義づけがされているのであろうか。改めて基本に戻り検討してみた。

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に、自己以外に賃借する。あるいは管理目的のため所有する物質的実体のない非貨幣的価値のある資産のこ

とである。⁴⁰ その要件は、①認識可能な資産。②過去に事実から経営者及び企業が支配する価値性の高い資産。③将来への利益が見込める期待値を兼ね備えた資産である。

このように考えてみるならば、開発費が無形資産と認識されることは、決して資産価値の評価に関しても、決して無駄なものとしてしまうこととはならないのかもしれない。

国際会計基準の制定にあたって、研究開発費の発生時における費用計上がどのような経緯で認定されたかはともかくとして、研究費においては、発生時に全額費用として処理することとされた。一方、開発費に関しては資産の要件及び認識基準を満たすか否かで判断し処理しなければならないとされた。さらに資産として処理された場合にも每期償却、帳簿価格より低い場合は減損処理というやや曖昧な会計処理方法を提示されたということである。

10. 会計実務的な処理に関して

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、研究開発費のために消費されたすべての原価が含まれることになる。」⁴¹ といわれている。この研究開発費の範囲については、活動の内容が実質的に研究・開発活動であるか否かで判断されるべきであり、企業などにおいては、組織上研究開発部門の費用であっても、それが研究開発活動に係るものでなければ研究開発費にはならないという意味である。しかし一方では、製造部門などにおいて研究開発活動がおこなわれる場合には、その活動に係る費用が研究開発費と認められる場合がある。この点は非常に判断が曖昧であるように思われてならない。

そして研究開発費の会計処理についてであるが、研究開発費用は資産計上が認められておらず、発生時に費用処理する（会計基準三）。つまり研究開発費は、一般管理費か当期製造費用として会計処理される。

さらに、2008年改正企業結合会計基準では、仕掛研究開発について企業結合の取得対価の一部を研究開発費に配分して費用処理する会計処理方法を廃止し、資産計上を認めることとしている。このことは、企業結合により被取得企業から受け入れた資産については、受注制作、市場販売目的および自社利用目的のソフトウェアを除き、研究開発費等に係る会計基準の定める例外的な取り扱いをするとされている。

また、研究開発の委託に関しては、自社に研究開発の設備がない場合には、他社に研究開発の委託をおこなう場合が検討される。この場合委託研究については一般的には研究の成果は委託側企業に帰属するものと考えるのが自然である。そして、委託研究に係る費用であるが、費用はすべて発生時（研究開発の内容について検収等をおこなった段階）に費用処理することとなる。⁴²

ところで、特定の研究開発目的の機械装置等については、特定の研究開発の目的のみに使用され、他の目的に使用できない機械装置等に係る原価は取得時に研究開発費として処理する（会計基準注解1）。一方、研究目的終了後に、他の研究で使用する場合は、機械等として資産計上し、研究目的で使用する期間の減価償却費を研究開発費用として費用処理することとなる。

しかるに、研究開発費はもともと、計画・設計、改良など一般的に製品サービスの原価とは直接関連性がないものに使われる費用である。つまり原価性がないということになる。そのため、一般的には当期製造費用ではなく、一般管理費として会計処理されるということに

なるではないか。

当期製造費用として会計処理されるには、製造現場において研究開発費に該当する活動がおこなわれており、かつ、そこで発生する費用を他の原価とまとめて計上する場合であると理解されているはずである。

この、一般管理費としての会計処理と当期製造費用としての会計処理に関しては何か会計処理上で問題を含んでいるのではないだろうか。納得がいかないところである。いずれにしても、発生時に費用処理されなければならないことが重要であることは確かである。

結局、研究開発費を一般管理費として会計処理する場合は「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」86条第1項に基づいて、その総額を注記しなければならない。一般管理費に含まれる研究開発費の総額の内訳例としては、人件費、外注費、消耗品費、減価償却費などを含めて考えることになる。

ちなみに、研究開発費が100万円だとした場合の仕分けを考えてみると理解しやすいのかもしれない。仕分けは以下のようになるだろう。

借方 研究開発費 100 万円 / 貸方 普通預金 100 万円

結局のところ、研究開発費の会計処理方法は「すべて発生時に費用処理」「通常は一般管理費、例外は、当期製造費用」ということである。

以上のことから改めて考察してみると、研究開発費か否かの判断基準の不明確さをどう明瞭化するかということではないだろうか。明瞭化の判断がまず正確にできるかどうかということになる。

そして、そこにたどり着く前に困難さを感じるのは、そもそも当該費用が研究開発費であるか否かの判別に対して客観的にどう対応したらいいのかという、根本問題が残された課題として、存在するからであろう。

11. 法人税法との関係

研究開発費等に係る法人税関連の考察を述べなければ研究開発費等の会計処理問題はより明確にはならないであろう。そこで、試験研究費等に関係のある、法人税法上の考え方を検討してみることにした。法人税法の考え方では、課税の公平が一番の根本事項である。そのことを念頭に置き法人税関係について検討していくこととする。

さて、2021年の法人税関連の税制改正で、研究開発税制に大きな改正があったことを述べておかなくてはならない。大きな改正とは、試験研究費の税額控除に関する改正の内容である。

では研究開発税制とはどのような制度なのだろうか。概要は、「研究開発税制とは、企業が研究開発をおこなっている場合に、法人税額から、試験研究費の額に税額控除割合（2%～14%）を乗じた金額を控除できる制度です。ただし、法人税額に対する控除上限があります。（総額型と呼ばれる本体部分は、法人税額の25%）。民間企業の研究開発投資を維持・拡大することにより、イノベーション創出に繋がる中長期的・革新的な研究開発等を促し、我が国の成長力・国際競争力を強化することを目的としています。」⁴³ つまり、法人税法上の試験研究費とは、製品の製造又は技術の改良や技術の考案、発明に係る試験研究のため

に要する費用のことであり、対価を得て提供する新たな役務の開発であり、政令で定められたものに要する費用のことということである。つまり、租税特別措置法第42条の4第8項、⁴⁴ 同施行令第27条の4第2項・3項⁴⁵ に記載されているものを意味する。

実際、税額控除の対象となる試験研究費等とはどのような費用が対象なのであろうか。今までの考察からあげられるとすれば、材料費、人件費、その他の経費が対象費用となると思われる。人件費以外では、税法で定めた試験研究費の範疇に入る費用ということになるだろう。但し、人件費に関しては、すべて認められるわけではない。試験研究業務の従事状況で判断する必要があり、やや複雑な判断が必要なのかもしれない。その他、試験研究のために使用した機械装置、工具、器具備品などの減価償却費や研究室の減価償却費、水道光熱費、電話第、物品費なども費用の対象になろう。

いずれにしても税額控除の対象を考える際に注意が必要なのは、税務計算上の費用ということである。会計上の「研究開発費」と税額控除対象の「試験研究費」とは、内容が同じ部分もあるが、いくつか異なる部分も存在しているので、その区分わけには細心の注意が必要ということである。単に、会計上の「研究開発費」が全額、税法上の控除対象額とはならないという意味である。

さらに、支払った年度で試験研究費となるものとして、賞与や退職金がある。また、国庫金や委託費用等もあるため、税法で定める試験研究費に含まれるか否かで税額控除の対象を判断しなければならないということである。

換言すれば、法人税法では、会計基準と同様に試験研究費の勘定は損金勘定である。ただし、会計基準では、特定の開発目的にのみ使用され、他の目的には使用されないものなどを取得した場合、これは費用計上される。しかし、税務上は資産上の関係から減価償却の対象となる、他にも、青色申告法人等の一定の法人の場合、支出した試験研究費に応じて一定額の税額控除が受けられることとなる。⁴⁶ 等、税額控除になるか否かの判断基準がとても煩雑だということである。

改めて研究開発税制を考えてみると、試験研究費の税額控除の対象となる範囲が見直されたということ。つまり、試験研究費の範囲に関する改正の重要項目は以下の3つではないか。「①開発中の技術をその開発する者において試行する場合において、その技術がその者の業務改善に資するものであっても、その技術に係る試験研究が工学又は自然科学に関する試験研究に該当するときは、その試験研究に要する費用は研究開発税制の対象となること等、研究開発税制の対象となる試験研究の範囲について明確化する。②リバースエンジニアリング（新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行う試験研究に該当しないもの）を除外すると。③試験研究のうち、研究開発費として損金経理をした金額で非試験研究用資産の取得価額に含まれるものを加える。」⁴⁷

結局、今回の税制改正の中に試験研究費改正の項目が盛り込まれたということは、経済協力開発機構（OECD）においては、全世界の研究に関するデータ収集のためのマニュアルが公表⁴⁸ されたことによるものではないだろうか。すなわち、マニュアルが公表されたことにおける研究開発の定義などが、欧米国に影響をもたらしたことと関係が深いのではないかと推測されるということである。

さらには、日本が立ち遅れているといわれている研究開発税制の国際標準への歩み寄りになるのではないかと期待している次第である。

12, まとめ

研究開発費等に関しては、日本では準則規程で取り扱われるようになり、その後いくつかの関連諸法を含んだ変遷を受け現在に至っていることが解った。そして、現代企業会計は、何を基本目的にしているのかを改めて検討したところ、企業会計は、適正な期間損益計算を目的としているが、適正なとは、何を以て適正と判断するのであろうかなど、文言の曖昧な部分を含め、まだまだ正確な羅針盤が形成されていないように感じた。

また、研究開発費等の処理に関しては、企業会計上と税務上との解釈の異同があるにもかかわらず、その不備なままで何ら改善を求めようとしない行政等の消極姿勢にも問題があるようにも思えた。

結果として、研究開発費等は費用処理となる。なぜ費用として位置づけられたかは、企業会計の基本目的と資産の定義が関係していることから解った。資産は企業に収入をもたらすものとして考えられている。では果たして、研究開発費等は企業に収入をもたらすものであると明確に言い切れるのか。これは、研究の成果のところで考察した通りである。常に不確実性が高いことが明確に決定付けられない、つまり、無形資産の要素がそこに内在しているからであることを知りえた。そのため、ある程度企業に見えない損失をかけないようにとの意向が働いたか否かは不明であるが、費用として位置づけられた、ということになる。

しかし、前述した国際会計基準では、IFRSにおいて研究開発費も開発段階に係る支出の一部は資産として処理することを求められている。これは、将来の世界標準になる可能性を秘めたものであると思われる。このようになると、日本の既存の研究開発費等における定義自体も、仕分け自体も、変更が生じる可能性も否定できないのではないかな。

今、全世界が研究や開発に躍起になっている。事実、薬品業界や医療業界などでの研究開発は熾烈なものである。それは、企業である以上利益追求に目を向けることから始まっているのかも知れないが、その構造分析をしてみると、医薬品などは製造業の中でも利益率が非常に高い産業と言われている。⁴⁹

ということであれば、当然製薬会社の研究開発費等は国内の他の産業と比べれば高い水準になっているはずである。例えば、企業売上高に占める研究開発費用等の割合は、製薬会社は19%前後だという。他の製造業である電気電子精密機械・自動車産業が、5%前後である。⁵⁰

金額面ばかりではなく、開発に必要な期間も長期にわたるし動物実験、臨床実験、治験などを含めると市場で、許可販売が可能になるまで創業期間は最低でも10年はかかるのではないだろうか。当然開発は常に順調とは限らず状況によっては20年、30年とかかる場合も生じるのかもしれない。このような状態のまま会計処理はどうしたらいいのか。

既存のままの曖昧さや煩雑性のある会計処理で果たして良いものであろうか。これは、早期に検討すべき重要な課題となるのも当然ではなかろうか。

本研究では、研究開発費の会計上の諸問題を取り上げてみた。様々な問題がまだまだ検討の余地があることが理解された。会計上の諸問題では、IASB(国際会計基準審議会)、FASB(アメリカの財務会計基準審議会)の統合状況の進展が問題となることも今後はありうる事象であろう。そのことも踏まえつつ、さらに研鑽を積み残された課題が山積であるので積極的に取り組んでいきたい。

図1 企業の研究費及び売上高の推移 51

図1 企業の研究費及び売上高の推移(2009年度～2018年度)

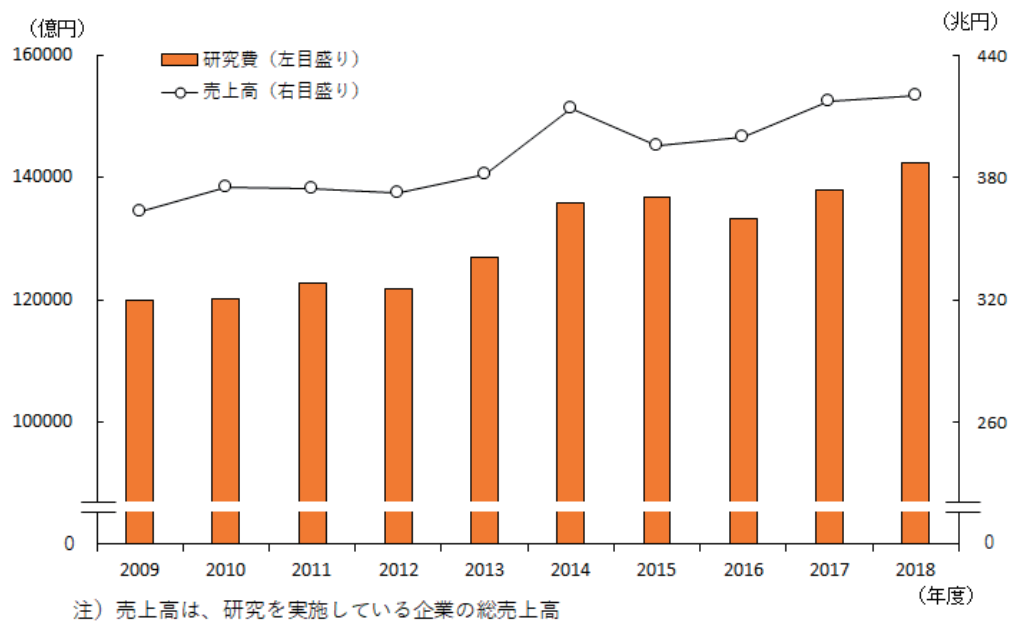


図2 研究を実施している企業の売上高及び社内使用研究費 52

図2 研究を実施している企業の売上高及び社内使用研究費(2009年度～2018年度)

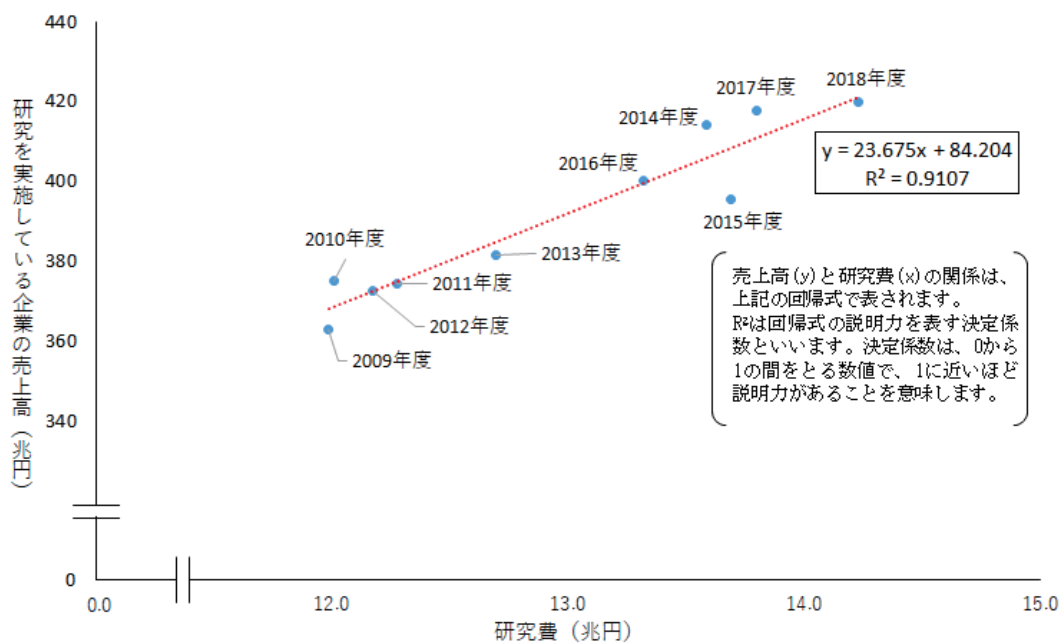


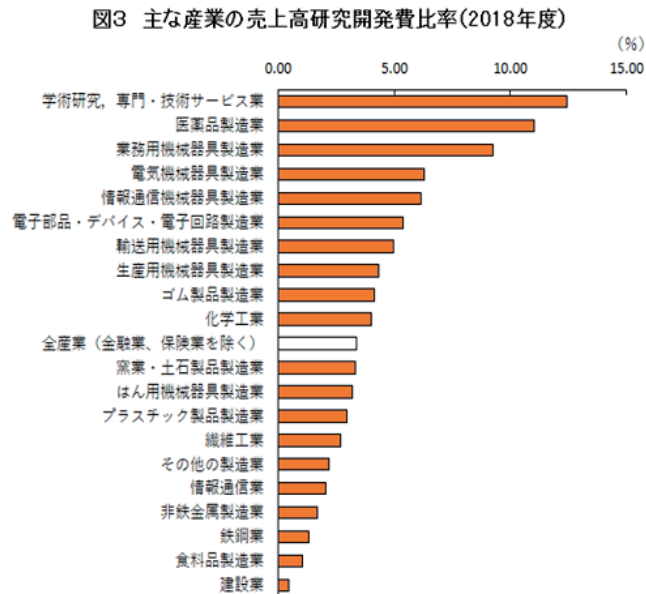
図3 主な産業の売上高研究開発費比較⁵³表1 主な産業の売上高研究開発費比率の差⁵⁴

表1 主な産業の売上高研究開発費比率の差

主な産業	2018年度 -2008年度 (差(ポイント))
プラスチック製品製造業	0.52
輸送用機械器具製造業	0.49
窯業・土石製品製造業	0.24
電気機械器具製造業	0.21
化学工業	0.17
その他の製造業	0.12
全産業 (金融業、保険業を除く)	0.09
情報通信業	0.07
建設業	0.05
食料品製造業	0.05
鉄鋼業	-0.07
情報通信機械器具製造業	-0.15
業務用機械器具製造業	-0.17
生産用機械器具製造業	-0.19
電子部品・デバイス・電子回路製造業	-0.28
非鉄金属製造業	-0.28
ゴム製品製造業	-0.30
はん用機械器具製造業	-0.32
医薬品製造業	-0.61
繊維工業	-1.35
学術研究、専門・技術サービス業	-15.03

参考文献

- 1、大蔵省 企業会計審議会 1996 年。
- 2、大蔵省 企業会計審議会 1997 年、1998 年。
- 3、西澤脩「各国の研究開発費会計基準の比較研究」。
- 4、WHO 新柄コロナウイルスの正式名称「SARS-Cov-2」それによる病気のことを「COVID-19」と命名。
- 5、片野一郎「日本財務諸表制度の展開」同文館出版 1968。
- 6、黒澤清「わが国財務諸表制度の歩み—戦前編」1987。
- 7、青木茂雄「第二次大戦中のわが国の会計」『日本会計発達史—わが国会計学の生成と展望-』同友館 1976。
- 8、諸井勝之助「わが国原価計算制度の変遷(前編)」2007 LEC 会計大学院紀要 3 号。
- 9、太田哲三「繰延勘定の資産性」『会計』第 60 巻第 7 号。
- 10、「商法と企業会計原則との調整に関する意見書—経済安定本部企業会計基準審議会中間報告」『会計』1951。
- 11、「企業会計原則と関係諸法との調整に関する連続意見書—大蔵省企業会計審議会中間報告」『会計』1960。
- 12、森田虎夫「繰延資産」1979 同文館。
- 13、経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告 1949 『会計』。
- 14、黒澤清「企業会計原則」1954 中央経済社。
- 15、企業会計原則 企業会計原則 (kyoto-u.ac.jp)。
- 16、商法の一部を改正する法律 (1962 年 4 月 20 日法律第 82 号)。
- 17、会社法 条文 会社法/条文・会社法の条文と解説 Web (lifeplan-japan.net)。
- 18、商法 商法解説 | 法律条文解説 (lex.tokyo)。
- 19、Accounting Standards Board of Japan 財団法人財務会計基準機構。
- 20、「研究開発費に関する論点の整理」企業会計基準委員会 2007。

- 21、企業会計原則 参照。研究開発費に係る会計処理—費用として処理する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。
- 22、法人税法 参照。ソフトウェア制作における研究開発費—市場販売目的の場合は、最初に製品化された製品マスターの完成までの費用及び製品マスター又は購入したソフトウェアに対する著しい改良に要した費用が該当する。
- 23、「研究開発費等に係る会計基準」の一部改正」企業会計基準委員会。会計基準 1998.10.3.公表。1999.4.1.摘要。2008.12.一部改正。
- 24、研究開発費等に係る会計基準。
- 25、工事契約に関する会計基準。
- 26、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。
- 27、研究開発費等に係る会計基準注解・ソフトウェアの減価償却について・いずれの減価償却方法による場合でも、毎期見込み販売数量等の見直しをおこない、減少が見込まれる販売数量等に相当する取得原価は、費用または損失として処理しなければならない。
- 28、IAS (International Accounting Standards) 第38号 「無形資産 (Intangible Assets)」。
- 29、国際会計基準改定第9号「研究開発費の会計 (Research and Development Costs)」。
- 30、大蔵省企業会計審議会「研究開発費等に関する会計基準」1998.3。
- 31、米国の財務会計基準書 (Statement of Financial Accounting Standards) 第2号 「研究開発費の会計 (Accounting for Research and Development Costs)」。
- 32、デトロイトトーマツ ファイナンシャル アドバイザリー合同会社「無形資産評価の実務」2016.清文社。
- 33、実務指針。
- 34、経済産業省研究開発税制について概要。
- 35、国税庁 通達目次租税特別措置法関係通達。
- 36、法令検索 租税特別措置法施行令 租税特別措置法施行令 | e-Gov 法令検索。
- 37、租税特別措置法第42条の4第1項。参照。「特別試験研究費税額控除制度 平成29年度版」ガイドライン 2016. 7.経済産業省。
- 38、財務省 令和3年度税制改正の解説 2 法人課税 研究開発税制の見直し p003-008.pdf (mof.go.jp)。
- 39、OECD「Frascati Manual 2015」研究開発と実験開発に関するデータ収集と報告に関するガイドライン Frascati マニュアル 2015:研究開発に関するデータ収集と報告に関するガイドライン|エン|経済協力開発機構 (oecd.org)。
- 40、2020年 医薬品営業利益率ランキング 2020年 医薬品 営業利益率 ランキング | Strainer。
- 41、経済産業省 中小企業の売上高営業利益率 1. 中小企業の売上高営業利益率 | 商工業実態基本調査 | 経済産業省 (meti.go.jp)。
- 42、総務省報道資料 総務省統計局統計調査部経済統計課科学技術研究調査係。

¹ 大蔵省 企業会計審議会 1996年 参照。

² 大蔵省 企業会計審議会 1997年、1998年 参照。

³ 西澤脩「各国の研究開発費会計基準の比較研究」参照。

⁴ WHO 新型コロナウイルスの正式名称「SARS-Cov-2」それによる病気のことを「COVID-19」と命名。

⁵ 片野一郎「日本財務諸表制度の展開」同文館出版 1968. 129-130頁。参照。

-
- 6 黒澤清「わが国財務諸表制度の歩み—戦前編」1987 1-21 頁 参照。
- 7 青木茂雄「第二次大戦中のわが国の会計」『日本会計発達史—わが国会計学の生成と展望—』同友館 1976 108 頁。参照。
- 8 諸井勝之助「わが国原価計算制度の変遷（前編）」2007 LEC 会計大学院紀要 3 号 参照。
- 9 太田哲三「繰延勘定の資産性」『会計』第 60 巻第 7 号、913—919 頁。参照。
- 10 同 913—919 頁。一部引用。
- 11 「商法と企業会計原則との調整に関する意見書—経済安定本部企業会計基準審議会中間報告」『会計』1951 参照。
- 12 「企業会計原則と関係諸法との調整に関する連続意見書—大蔵省企業会計審議会中間報告」『会計』1960 参照。
- 13 森田虎夫「繰延資産」1979 同文館。参照。
- 14 経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告 1949 『会計』参照。
- 15 黒澤清「企業会計原則」1954 中央経済社。
- 16 企業会計原則 企業会計原則 (kyoto-u.ac.jp)。参照。
- 17 商法の一部を改正する法律（1962 年 4 月 20 日法律第 82 号）参照。
- 18 会社法 条文 会社法/条文・会社法の条文と解説 Web (lifeplan-japan.net) 参考。
- 19 商法 商法解説 | 法律条文解説 (lex.tokyo) 参照。
- 20 Accounting Standards Board of Japan 財団法人財務会計基準機構。
- 21 「研究開発費に関する論点の整理」企業会計基準委員会 2007 6 頁 引用。
- 22 同 6 頁。引用。
- 23 同 6-7 頁 引用。
- 24 企業会計原則 参照。研究開発費に係る会計処理—費用として処理する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。
- 25 商法 参照。
- 26 法人税法 参照。ソフトウェア制作における研究開発費—市場販売目的の場合は、最初に製品化された製品マスターの完成までの費用及び製品マスター又は購入したソフトウェアに対する著しい改良に要した費用が該当する。
- 27 「研究開発費等に係る会計基準」の一部改正 企業会計基準委員会。会計基準 1998,10.3.公表。1999.4.1.摘要。2008.12.一部改正。
- 28 研究開発費等に係る会計基準-1 参照。
- 29 同—三 参照。
- 30 同—④ 1 参照。
- 31 工事契約に関する会計基準 5 項。
- 32 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 8 項 参照。
- 33 研究開発費等に係る会計基準注解・ソフトウェアの減価償却について・いずれの減価償却方法による場合でも、每期見込み販売数量等の見直しをおこない、減少が見込まれる販売数量等に相当する取得原価は、費用または損失として処理しなければならない。参照。
- 34 研究開発費等に係る会計基準三 参照。
- 35 IAS (International Accounting Standards) 第 38 号 「無形資産 (Intangible Assets)」参照。
- 36 同上 原価について、信頼できる測定は困難出ると捉え、資産に計上してはならないと規定 (LAS38) 参照。
- 37 国際会計基準改定第 9 号「研究開発費の会計 (Research and Development Costs)」参照。
- 38 大蔵省企業会計審議会「研究開発費等に関する会計基準」1998.3 参照。
- 39 米国の財務会計基準書 (Statement of Financial Accounting Standards) 第 2 号「研究開発費の会計 (Accounting for Research and Development Costs) 参照。
- 40 デトロイトトーマツ ファイナンシャル アドバイザリー合同会社「無形資産評価の実務」2016.清文社 147-151 参照。
- 41 前出 会計基準二 引用。
- 42 実務指針 3 項 一部引用。
- 43 経済産業省研究開発税制について概要 引用。
- 44 国税庁 通達目次租税特別措置法関係通達 参照。
- 45 法令検索 租税特別措置法施行令 租税特別措置法施行令 | e-Gov 法令検索 参照。
- 46 租税特別措置法第 42 条の 4 第 1 項。参照。「特別試験研究費税額控除制度 平成 29 年度版」ガイドライン 2016. 7.経済産業省。参照。
- 47 財務省 令和 3 年度税制改正の解説 2 法人課税 研究開発税制の見直し p003-008.pdf (mof.go.jp) 参照。

-
- ⁴⁸ OECD「Frascati Manual 2015」研究開発と実験開発に関するデータ収集と報告に関するガイドライン Frascati マニュアル 2015:研究開発に関するデータ収集と報告に関するガイドライン|エン|経済協力開発機構 (oecd.org) 参照。
- ⁴⁹ 2020 年 医薬品営業利益率ランキング 2020 年 医薬品 営業利益率 ランキング | Strainer 参照。
- ⁵⁰ 経済産業省 中小企業の売上高営業利益率 1. 中小企業の売上高営業利益率 | 商工業実態基本調査 | 経済産業省 (meti.go.jp) 参照。
- ⁵¹ 図 1 総務省報道資料 総務省統計局統計調査部経済統計課科学技術研究調査係 P2 引用。
- ⁵² 図 2 同 P2 引用。
- ⁵³ 図 3 総務省報道資料 総務省統計局統計調査部経済統計課科学技術研究調査係 P3 引用。
- ⁵⁴ 表 1 総務省報道資料 総務省統計局統計調査部経済統計課科学技術研究調査係 P3 引用。

村田 洋 (むらた ひろし) 東京通信大学 情報マネジメント学部 教授