

# 研究開発に関する会計基準の変更と 企業の研究開発行動

2003年3月

文部科学省  
科学技術政策研究所  
第2研究グループ  
吉澤 健太郎  
小林 信一

**New Accounting Standards for Research and Development,  
and its impact on companies' behavior**

March 2003

Kentaro YOSHIZAWA, Shinichi KOBAYASHI

Second Theory-Oriented Research Group  
National Institute of Science and Technology Policy (NISTEP)  
Ministry of Education, Culture, Sports, Science and Technology (MEXT)  
JAPAN

## 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「研究開発費等に係る会計基準」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。ひいては、我が国の研究開発統計にも影響が及ぶであろう。

このような問題意識から本報告では「研究開発費等に係る会計基準」の影響について検討を試みた。なお、調査の過程では、多数の企業の研究開発マネジメント担当者、会計処理担当者の皆様にご協力いただきました。ここに感謝の意を表します。

本報告は、科学技術政策研究所第2研究グループの小林信一総括研究官の指導の下で、吉澤が中心になってとりまとめたものである。調査の過程では、同グループの富澤宏之主任研究官、川崎弘嗣上席研究官、数田幸司特別研究員（平成12年6月迄）、齋藤芳子研究員の協力を得たほか、第一研究グループの伊地知寛博主任研究官、古賀款久研究員の助言もいただいた。関係各位のご支援にあらためて感謝いたします。



# 目次

<b>1 . 本研究の目的</b>	<b>1</b>
<b>2 . 問題の背景</b>	<b>2</b>
<b>3 . 研究開発費の従来制度と研究開発会計基準の設定概要</b>	<b>4</b>
3 - 1 . 従来制度の問題点	
3 - 2 . 「研究開発費等に係る会計基準」の要点	
3 - 3 . 従来制度	
3 - 4 . 会計基準の設定に伴う影響	
<b>4 . 調査設計</b>	<b>13</b>
4 - 1 . 調査項目	
4 - 2 . 調査資料・企業	
4 - 3 . インタビュー方法	
<b>5 . 調査結果</b>	<b>18</b>
5 - 1 . 企業の研究開発会計への影響	
5 - 2 . 企業の研究開発行動への影響	
5 - 3 . 科学技術研究調査への影響	
5 - 4 . その他の会計データ利用先への影響	
5 - 5 . 研究開発税制の効果について	
<b>6 . おわりに</b>	<b>37</b>
<b>参考文献</b>	<b>39</b>

## 添付資料

資料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

資料2：有価証券報告書調査結果資料

資料3：「研究開発に関する会計基準の変更と企業の研究開発行動に関する調査」質問票

資料4：質問票の結果とインタビュー成果



## 1 . 本研究の目的

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「研究開発費等に係る会計基準」（資料1後半参照）が新たに設定された。この会計基準のポイントは、研究開発は将来の利潤を生むことを期待する資産ではなく、研究開発は不確実なもので、消費的なものだとして捉えていることにある。この基準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。

そこで、「研究開発費等に係る会計基準」の設定が、企業の研究開発会計や研究開発行動にどのような影響を及ぼしているのかを把握することを目的として調査を実施した。

## 2 . 問題の背景

図2 - 1 に示すように科学技術研究調査報告によると会社の社内使用研究費の支出額は平成11年度に減少（H10年度106,680億円からH11年度105,204億円へ1,476億円減少）している。はたして、実際に我が国の社内使用研究費は減少したのであろうか。平成11年度の科学技術研究調査報告のデータには平成12年3月期決算企業の研究費データが含まれている。これを前年のデータと単純に比較してよいのであろうか。

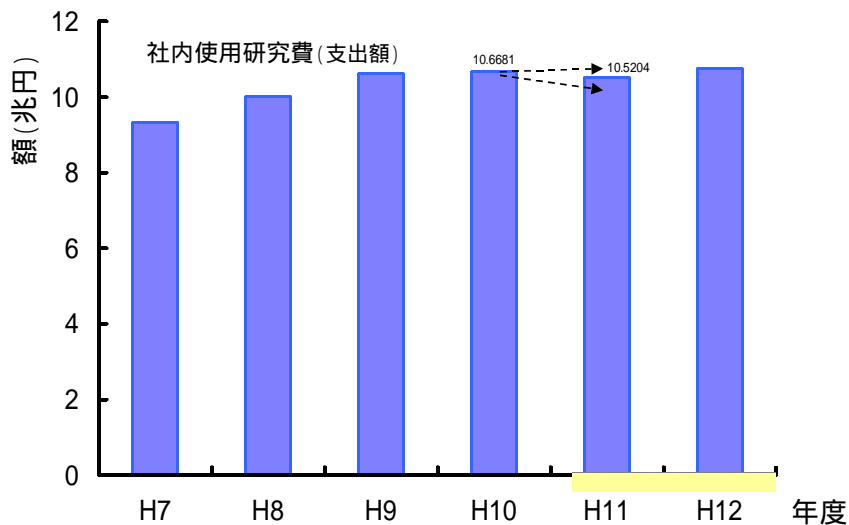


図2 - 1 . 会社の研究費の推移

平成12年3月期決算から、「研究開発費等に係る会計基準」が適用された。したがって、従来の年と比べ研究費に表面的な変化が生じている可能性がある。この会計基準の設定には、研究開発の定義や範囲の明確化などがあり、従来含まれていた項目の一部が除外されるなど、研究費データへ直結する要素に影響が及んでいる。また、長期的に見て企業の研究開発行動に何らかの影響を及ぼす可能性もある。したがって、上記の変化には制度変更によってもたらされた部分が含まれているので、変化をただちに企業の実質的な研究開発支出の減少にむすびつけることはできない。データに示されているような減少ではなく対前年比増加の可能性もあれば実質的にはデータに示されている以上の減少だったかもしれない。このことを明らかにし、データの接続性について吟味する必要がある。

企業会計基準の改定に伴って財務省では、「会計基準等の変更に伴う法人企業統計記入内容変更状況調査」を行っている。この調査は、「事業税の表示区分変更」、「税効果会計」、「事業用土地の再評価」、「金融資産の再評価」、「退職給付会計」及び「ソフトウェアの新規取得」の会計制度の変更による指定統計への影響を把握しようとしたものである。その結果、財政金融統計月報第604号（参考文献13）によると、例えば、「退職給付



会計」の平成13年度の影響だけでも、実施がないと仮定した場合の税引前当期純利益と比べて減少分が10兆円もあり、国内総生産(GDP)に与える影響が大きいことがわかった。

しかし、「研究開発費等に係る会計基準」については財務省の調査に含まれていない。研究開発会計に基づいてデータが収集されていると推測される総務省統計局の科学技術研究調査にも影響が及んでいる可能性があり、どのような影響が潜んでいるのかを把握する必要がある。

我が国の企業全体の研究開発活動を表す指標で、最も一般的に科学技術政策で利用されている会社の研究費の一つが、総務省統計局の科学技術研究調査の「社内使用研究費の支出額」である。企業の研究活動は、会計なしに行うことはあり得ない。したがって、「科学技術研究調査報告のデータ」も会計データを利用して作成されていると推測され、会計制度の変更が科学技術研究調査報告のデータに影響を与えていると考えられる。企業会計と科学技術政策との関係を図2 - 2に示す。

そこで、「研究開発費等に係る会計基準」の導入による企業の研究開発会計への影響、企業の研究開発行動への影響、科学技術研究調査への影響、を検討する必要がある。

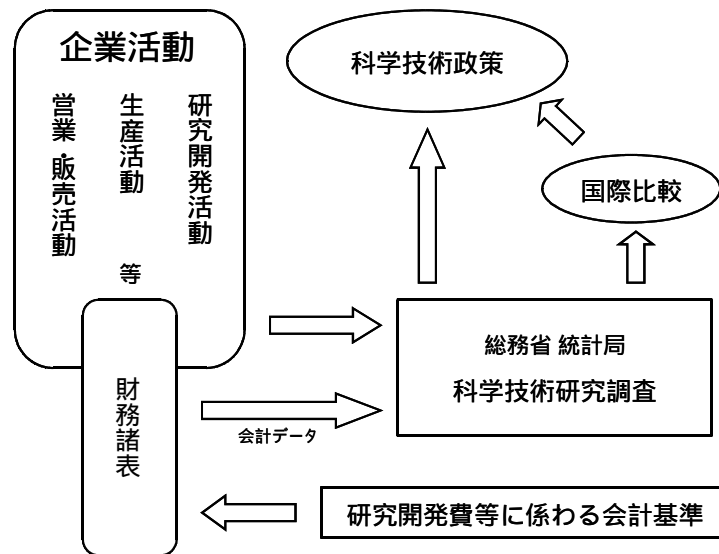


図2 - 2 . 科学技術政策と企業会計の関係

### 3 . 研究開発費の従来制度と研究開発会計基準の設定概要

ここで簡単に従来制度と新たに設定された基準（以下新制度と呼ぶ）の違いを示す。なお、本来は会計制度についての影響についてのみ検討すべきかもしれないが、研究開発会計を含めた会計全般、つまり財務諸表を規定している、「商法」「証券取引法」「法人税法」の三つの法律と「企業会計原則」は相互に関係している。そこで、それらが研究開発会計へ影響を及ぼしている可能性のある範囲について簡単に言及する。なお、参考文献3 [82頁]に記載されているように、租税政策に影響されるような会計基準は設定していないため、最終的な会計基準は、必ずしも法人税法の規定と一致したものではない。

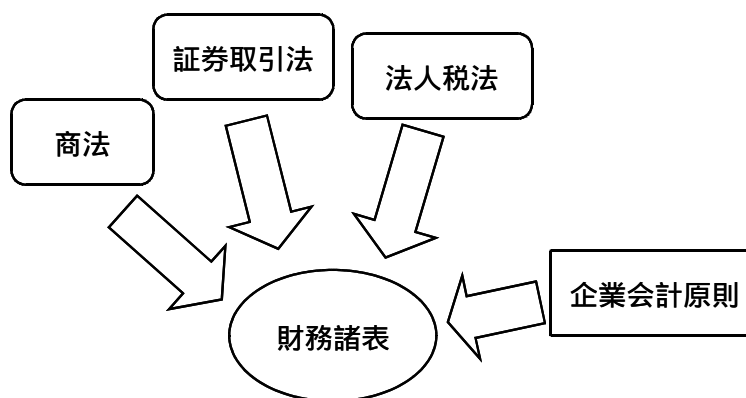


図3 - 1 . 財務諸表の規定

#### 3 - 1 . 従来制度の問題点

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いなかった。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、税法に規定されており、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、研究開発費は損益計算書に一般管理費分のみを表示することとしてきたため、製造原価に含まれる研究開発費は開示されることになっていなかったこと、などから、企業間比較の面や企業業績の恣意性の面から問題があることが指摘されていた。

平成8年6月の企業会計審議会で、金融商品・企業年金・研究開発費等に係る会計処理基準の在り方について検討を行うことが決定された。さらにこのうち、企業年金、研究開発費に係る会計処理基準の検討については、企業会計審議会での審議に資するため、企業財務懇談会において論点の整理を行うこととされた。その結果、研究開発費に係わる会計処理基準の論点として下記の点が指摘された。

- ( 1 ) 研究開発の定義、範囲の明確化
- ( 2 ) ソフトウェアを含む包括的会計処理基準の設定
- ( 3 ) 研究開発費を構成する原価要素の明確化
- ( 4 ) 資産計上の是非
- ( 5 ) 研究開発費の総額の注記及び研究開発活動に関する情報開示

### 3 - 2 . 「研究開発費等に係る会計基準」の要点

「研究開発費等に係る会計基準」は「研究開発費等に係わる会計基準の設定に関する意見書」(資料1)に掲記されている。ここでは簡単に概要を紹介する。

#### ( 1 ) 研究開発の定義、範囲の明確化

研究・開発の定義について、「研究開発費等に係わる会計基準の設定に関する意見書」によれば、

内外企業間の比較が可能となるよう、諸外国の定義を参考とし、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、以下の通り決定された。

「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。」

なお、日々の製造現場で行われている活動については「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」とした。また、製造現場での「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」としている。

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。すなわち、受託研究、請負研究は会計上は研究ではない。また、企業会計上、開発費の一部にあつ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(技術、特許等をそのまま試用することにより製品の製造を行う場合)、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。

各種関連資料の研究開発費の定義の比較を表3-3に示す。

なお、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(参考文献2)によれば、研究開発費となる原価要素は次の通りである。

研究開発のために費消されたすべての原価を研究開発費とする。

研究の外部委託費用も、研究開発費とする。

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および特許権等の取得原価も、研究開発費とする。

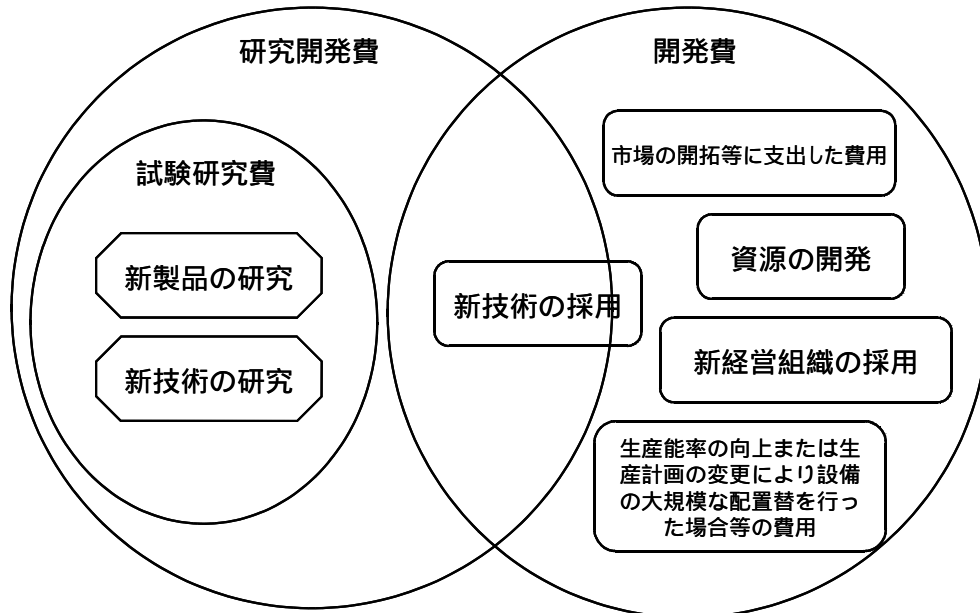


図 3 - 2 . 研究開発費の範囲

### (2) 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。

### (3) 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。前者の場合は、「研究開発費」など一項目にまとめて表示するので、機能別分類をすることが必要となる。また、後者の場合は、製造原価明細書上、材料費、人件費等の該当項目に含めて表示する。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、「開発費」の一部、即ち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、従来の繰延資産の会計処理が適用される。

#### 研究開発用設備の処理

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設備の取得原価は、発生時に一括費用処理することになるが、税法上は固定資産に計上して耐用年数にわたり減価償却する必要がある。

#### 経過措置

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が出たことにより、研究開発の発生時の一括費用処理に選択の余地はなくなった。ただし、この実務指針で定めた会計基準は平成11年4月1日以後に開始する事業年度から実施されることになっており、実施前に既に繰延資産として資産計上している研究開発費については、従前の会計処理を継続する等の措置を講ずる必要がある。

### (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。「開発費」の一部は繰延資産としての扱いになるので、繰延資産の会計方針として、発生時に一括費用処理するか、償却方法を記載することになる。

### (5) 会計基準の適用時期

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する。

## 3 - 3 . 従来制度

前述の財務諸表を規定している従来制度の試験研究費や開発費など、研究開発活動が規定されている内容を以下に示す。とくに重要なのが、研究開発の定義や範囲であり、財務諸表には、これらすべての規定の定義を満たしたものが計上される。

### (1) 従来制度の研究開発に関する規定内容

#### 企業会計原則

従来企業会計原則では、試験研究費、開発費は支出の効果が将来にわたって期待できるものとして、費用収益対応の考え方から繰延資産に計上できるとされている。

る。

なお、企業会計原則と関係諸法令の調整に関する連続意見書第五に、試験研究費および開発費は以下の通り定義されている。

- ・試験研究費・・・・現に営業活動を営んでいる企業が、新製品の試験的制作、あるいは新技術の研究等のために特別に支出した金額。
- ・開発費・・・・現に営業活動を営んでいる企業が、新技術の採用、新資源の開発、新市場の開拓等の目的をもって支出した金額、ならびに、現に採用している経営組織の改革を行うために支出した金額等。

#### 商法

商法では試験研究費および開発費を「新製品又は新技術の研究」、「新技術又は新経営組織の採用」、「資源の開発」、「市場の開拓」等、特定の目的のために特別に支出した金額と規定し、その金額は資産に計上することができるとしている。また、この場合は、その支出後5年以内に每期均等額以上を償却しなければならないとされている。（商法286ノ3）

#### 税法

税法の法人税では、繰延資産を「法人が支出する費用のうち支出の効果が、その支出の日以後1年以上に及ぶもの」と規定し、この繰延資産に該当するものとして試験研究費、開発費をあげている。

なお、法人税法施行令第14条に、試験研究費および開発費の定義は次の通り示されている。

- ・試験研究費・・・・新たな製品の製造または新たな技術の発明に係わる試験研究のために特別に支出する費用。
- ・開発費・・・・新たな技術もしくは新たな経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓または新たな事業の開始のために特別に支出する費用。

いずれの場合も研究開発をその支出の効果が将来にわたって期待できるもの、すなわち資産的性格をもつものとの前提に立っている。

## （2）従来制度による会計処理

#### 費用処理

我が国の従来制度では、研究開発費は試験研究費および開発費として繰延資産への計上を基本においた考え方となっていた。しかし、企業会計の実務の中で、新製品及び新技術の開発など「特定の目的」のために「特別に支出」した金額を、将来収益を獲得できるか否かの判断のうえ、合理的に、かつ恣意性を排除した形で把握すること

は極めて困難と想定される。また、企業経営の中でキャッシュフローを考えた場合、資産計上するよりは費用処理した方が研究開発費の位置づけが明確なものとなり、経営の意志決定にとって有益であるとの考え方もある。このため、企業会計の健全性の観点も踏まえた上で試験研究費および開発費を繰延資産として計上している例は少なく、大半の会社は費用処理をしているといわれている。

しかし、繰延資産への計上については経営者の任意となっていたため、従来の研究開発費については、企業間の比較は意味がないと考えられていた。

#### 資産計上

明確な開発プロジェクトが存在し、かつ、それに関連する費用が正確に把握でき、あわせて、その効果が将来にわたって発現することが明らかな場合は、繰延資産として計上することとなる。具体的には、試験研究費、開発費として、繰延資産に計上される。また、償却については、商法の規定にのっとり5年以内で償却される。

しかし、研究開発費の原価帰属について最も問題となる点の1つは、研究開発費を繰延べした場合の償却額の処理である。研究開発繰延資産の償却額は、一種の財務費用であるとの認識から無批判的に営業外費用として処理される場合が多いが、製品原価や「販売費及び一般管理費」や期間外費用として処理される場合もある。

理論的には、次のように取り扱うのが適正であった。

- a．繰延べの対象となった研究開発が成功し、現在の製品製造に役立っている時は、償却額は製造原価とする。
- b．企業全般に関する新製品及び新技術の研究開発費を繰延べた場合の償却額は、一般管理費とする。
- c．上のa及びb以外の研究開発繰延資産の償却額のうち、普通償却分は営業外費用とする。
- d．上のcの償却額のうち、特別償却分（たとえば、繰延べ中の研究開発が失敗し未償却残高を全額一時償却した場合の普通償却分を超過する部分）は、期間外費用として特別損失とする。

### (3) 情報開示

従来、財務諸表に示される研究開発費は、損益計算書の一般管理費として処理された費用のみを表示することとしており、製造原価に含まれるものは開示されることとはなっていなかった。このため研究開発費の情報開示については、研究開発費の総額が明確にならないという問題点が生じていた。中には一般管理費と製造原価を合わせて記載している例もないわけではないが、一般にはこのようなケースは少ないものと想定される。また、研究開発活動の記載については、記載内容や範囲は企業の考え方

にまかされている。

このように、金額面でも活動状況の面でも、企業間の比較が容易にできる開示体制となっていない。なお、従来制度の研究開発関連の情報開示は、証券取引法、商法に基づき以下の通り規定されている。

#### 証券取引法

証券取引法の財務諸表等規則第86条にて、新製品または新技術の開拓等の費用で企業全般に関するものは、損益計算書において一般管理費として試験研究費（技術研究費）等の当該費用を示す名称を付した科目をもって記載することとされている。

あわせて研究開発活動の状況についても、有価証券報告書の「事業の概況」において最近年度の活動状況を概括的に説明することとされている。

#### 商法

商法の計算書類規則第48条第1項第5号で示す付属明細書の一般管理費の明細には、有価証券報告書の損益計算書における一般管理費の明細を準用している例も多く、結果として研究開発費は商法上も記載されるケースも多いと考えられる。

なお、証券取引法、商法ともに、繰延資産に計上した場合は、償却累計額を控除、その残高を各繰延資産の金額として表示することとしている。

### 3 - 4 . 会計基準の設定に伴う影響

以上の点を踏まえて、研究開発の定義、範囲の明確化、繰延資産の費用処理化、研究開発費の情報開示などの実態から、以下の項目について明らかにする必要がある。

#### (1) 企業の研究開発会計への影響

研究開発に関する会計基準の変更事項には、「研究開発の範囲の明確化」と「研究開発のための原価を基本的にはすべて費用処理すること」などがある。この変更の結果、製品化に近い研究開発のある部分が研究開発として扱われなくなる。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、などの変化が予想される。その結果、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ので、研究開発費が減少。
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

例えば、研究開発支出が単年度で費用処理されることから、景気のいいときには長期的な研究開発を指向し、景気が悪いときには短期的な研究開発を指向する、といった傾向が生じるかもしれない。従来は会計上繰延処理できたので、単年度に多くの研究開発費が投入されても、会計上の影響は平均化されて現れるため、会計上の損益が逼迫してい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と考えられる。また、研究開発を外注（アウト・ソーシング）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。このように、会計基準の変更は、企業の技術経営の面でも検討すべき課題である。

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。

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

研究開発会計に基づいてデータが収集されていると考えられる科学技術研究調査の結果には、当然ながら会計基準の変更の影響が及ぶものと考えられる。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一時的な影響が発生する。前倒しで実施している企業もあるので、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。科学技術研究調査は、科学技術政策の基礎的指標を提供し、国際比較にも用いられているので、その影響は甚大である。

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

科学技術研究調査と研究開発会計の相互関係が明確化するが、一方でデータの連続性が失われる。

影響の発生時期

平成10年度決算以降に、従来の繰延資産の償却と、費用となった研究開発費が一時的に加算される。

## 4 . 調査設計

「研究開発費等に係る会計基準」の設定による企業の研究開発活動の影響を分析する上では、適用前後の会計状況等について調査する必要がある。そこで、適用時期である平成12年3月期決算前後の企業の財務データ（有価証券報告書、企業財務データバンク等）、総務省で調査を行っている科学技術研究調査報告の公開データを分析し、どのような影響が現れているかを統計的に分析する。また、企業へのインタビュー調査により企業の研究開発実態について、影響の現れ方をミクロレベルで把握する。調査項目と調査方法の関係を表4 - 1 に示す。

**表4 - 1 . 調査項目と調査資料・方法の関係**

調査資料	有価証券報告書		企業財務データバンク		科学技術研究調査報告
調査企業	J30を基本とした26社		全企業	繰延資産計上企業	会社
調査方法	資料	インタビュー	資料	インタビュー	資料
調査項目					
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 (2) 研究開発費の発生時処理 (3) 研究開発活動項目の記述 (4) その他の基準変更  2. 企業の研究開発行動への影響  3. 科学技術研究調査への影響 (1) 有形固定資産の影響 (2) 企業財務データとの関係					

### 4 - 1 . 調査項目

#### (1) 企業の研究開発会計への影響についての調査

##### 研究開発費の定義、範囲についての実態調査

「研究開発費等に係る会計基準」の設定により、研究開発費の定義や範囲に影響を及ぼしているが、具体的に財務諸表上記載の研究開発費関連経費について、どのように名称等が変化してきたのかを調査した。

##### (a) 有価証券報告書調査

有価証券報告書より研究開発関連費用の記載に関して抽出し、名称の分類を行った。それぞれの研究開発費の名称に対応した費用額の推移を整理し、会計基準の変更

前と変更後の有価証券報告書の記載内容の対比を行った。

また、インタビュー調査で内容を補っている。

(b)企業財務データバンク調査

企業財務データバンクを使用し「試験研究費」から「研究開発費」へ計上の変化がどのように推移したか確認した。また、「研究開発費の総額」の計上会社数と計上額についても調査を行った。

また、インタビュー調査では、研究開発費の定義の根拠を調査している。

研究開発費の発生時費用処理状況についての調査

「研究開発費等に係る会計基準」の設定にともなう、研究開発費の発生時費用処理化により、研究開発に伴って生じた繰延資産や有形固定資産の一部が研究開発費用になるはずである。そこで、繰延資産や有形固定資産の処理が企業で行われた結果、研究開発費にどの程度「研究開発費等に係る会計基準」の設定による影響があったか明らかにする。

(a)有価証券報告書調査

有価証券報告書調査企業の有価証券報告書内容を調査し、研究開発に関連する繰延資産、そのうち試験研究費と開発費が計上されているか確認した。また、追加情報や重要な会計方針に、研究開発費（試験研究費含む）関連の情報がないかを確認した。

(b)企業財務データバンク調査

研究開発関連の繰延資産（開発費、試験研究費）の各年の計上企業数と推移を企業財務データバンクより抽出した。このデータについて「研究開発費等に係る会計基準」の適用決算期の各繰延資産データを基準に、各年の繰延資産の比率を調査した。

研究開発関連の繰延資産計上企業に対し、例えば繰延資産償却時に特別損失で一括償却した場合など、財務書上の一般管理や製造原価に含まれる研究開発費として計上されない。償却科目等を把握することにより、従来の処理を行っていたら財務諸表上に現れるであろう研究開発費があるのかつかわため、インタビューにより償却科目等について調査した。

(c)科学技術研究調査報告の検討

従来、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」として扱ってきたものが発生時の費用として扱われるようになった。一方、科学技術研究調査報告のデータにある社内使用研究費の支出額と費用額に着目すると、有形固定資産の購入費と償却費の差を示すものが得られる。研究開発関連の有形固定資産について把握する資料は少なく、「特定の研究開発目的だけに使用される機械装置等」以外のものも含まれている。科学技術研究調査報告にも「特定の研究開発目的だけに使用される機械装置等」以外のものが同様に含まれているが、有形固定資産の内訳などから、発生時費用処理化の影響を検討する。

#### 研究開発活動項目の記述についての調査

有価証券報告書に記述されている研究開発活動について調査し、不明な点をインタビュー調査により補った。

#### その他の基準変更の影響の調査

「研究開発費等に係る会計基準」以外の企業会計基準の改定（「事業税の表示区分変更」、「税効果会計」、「事業用土地の再評価」、「金融資産の再評価」、「退職給付会計」及び「ソフトウェアの新規取得」）の、研究開発費への影響がないかインタビューにより確認した。

### （２）企業の研究開発行動への影響についての調査

「研究開発費等に係る会計基準」の影響により研究開発行動へ影響があったか有価証券報告書調査企業や繰延資産計上企業へインタビューを行い調査した。

### （３）科学技術研究調査への影響についての調査

#### 有形固定資産の影響

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」として扱ってきたものが発生時の費用として扱われるようになったことで、科学技術研究調査にはどのような影響があるのか検討した。

#### 科学技術研究調査と企業財務データバンクとの関係

科学技術研究調査において、会社の研究費総額を表す指標には以下のものがある。

- ・社内使用研究費（支出額）
- ・社内使用研究費（費用額）
- ・自己負担研究費

一方、財務データの研究開発費はすべての研究に消費される費用が含まれていることから、科学技術研究調査で言うところの、自己負担研究費に相当するものである。

従来は、一部の情報公開に積極的な企業のみ研究開発費を財務諸表上に示されていたが、「研究開発費等に係る会計基準」の設定により、「研究開発費の総額」の記述が義務付けられたことにより、「研究開発費の総額」が、我が国の研究開発費を示すものとなってきているはずである。そこで、科学技術研究調査の自己負担研究費と財務データの研究開発費と比較を試みた。

## 4 - 2 . 調査資料・企業

### ( 1 ) 有価証券報告書

#### 調査資料

年度会計処理企業のものは、平成9年度、平成10年度、平成11年度分の各有価証券報告書に基づき、研究開発に関する内容について調査した。また、12月決算企業については、平成9年、平成10年、平成11年の各有価証券報告書を用いた。なお、有価証券報告書は前年分との比較記載様式のため、平成8年(度)分についても調査した。つまり、調査対象決算期は、平成8年4月1日から平成13年3月31日の間である。

#### 調査企業

毎日新聞社の「日本株30」(英語名JAPAN30、略称J30)の中から、銀行や商社等、明らかに研究開発とは関係が少ない業種を除外し、研究開発に熱心な企業を考慮して26社を選定した。なお、現在の日本の株価の代表的指標となっている日経225は225社、TOPIXが1部上場全企業を対象としているが、J30は日本経済を代表する企業群から30社を選定しており、時代と産業構造の変化を反映させるものである。

なお、調査対象とした企業情報は、有価証券報告書等の公開情報について企業名を掲げて記載することには支障ないが、本報告では企業名をA1～A26と表記することとする。各企業の調査結果を資料2に添付した。

### ( 2 ) 企業財務データバンク

#### 調査資料

2001年3月期収録版の企業財務データバンク「上場一部二部会社 個別決算データ財務諸表( )」(日本政策投資銀行・(財)日本経済研究所)を用いた。なお、収録企業は、上場一部二部会社個別決算データ2599社である。財務データの抽出決算期は、有価証券報告書の調査期間と同じ平成8年4月1日から平成13年3月31日の間とした。使用したデータの収録企業数は2,599社であるが、期間内で企業数の増減がある。

#### 調査企業

調査対象期間に研究開発関連の繰延資産を計上した企業を抽出し、インタビュー調査候補とした。なお、抽出された繰延資産を計上していた企業名を、有価証券報告書の調査と同様、B1～B161と表記した。

### (3) 科学技術研究調査報告

調査対象決算期が平成8年4月1日から平成13年3月31日の間となる、総務省統計局の科学技術研究調査報告の会社データを主に使用した。つまり、平成8年から平成13年までの科学技術研究調査報告を調査した。

## 4 - 3 . インタビュー方法

### (1) 有価証券報告書調査企業

有価証券報告書の分析にともない、依頼に応じてくれた企業に対しインタビュー調査を実施した。調査企業数が9社と決して多くはないが、それぞれの企業は研究開発費の支出額が多く研究開発に関して積極的である。なお、研究開発関連の繰延資産についてはいずれの企業も非計上であった。調査内容は、概ね企業の研究開発活動状況と質問票(資料3)に即したものとなっている。平成13年6月29日から平成13年12月13日迄行い、成果を資料2、資料4に集約した。

### (2) 研究開発関連の繰延資産を計上した企業

有価証券報告書調査企業のインタビュー調査では、研究開発関連の繰延資産を計上していた企業の情報が得難い。企業財務データバンクにより、調査企業のうち研究開発関連の繰延資産を計上した企業から、無作為にインタビューを依頼し、応じてくれた企業に対しインタビュー調査を実施した。その結果12社に協力をいただいた。事前に質問票(資料3)を配布し、インタビューしながら回答を補足する形式をとった。インタビューの成果を資料4に集約した。なお、インタビューの実施期間は、平成14年9月6日から平成15年1月17日である。

## 5 . 調査結果

### 5 - 1 . 企業の研究開発会計への影響

#### ( 1 ) 研究及び開発の定義、範囲について

「研究開発費等に係る会計基準」の設定により、研究開発費の定義や範囲に影響を及ぼしているが、具体的に財務諸表上記載の研究開発費関連経費について、どのように名称等が変化してきたのかを調査した。

##### 有価証券報告書の調査

有価証券報告書調査企業26社の研究開発費関係の科目又は費目等の名称が「研究開発費等に係る会計基準」の設定により、どのように変化したかを示したものが表5 - 1である。全体として、研究開発費へ移行していることがわかる。調査対象がわずかであるが、「研究開発費等に係る会計基準」適用前は、名称の種類が多く企業ごとに違いがある。しかし、「研究開発費等に係る会計基準」の設定後は、多くの企業が「研究開発費」へ名称変更を実施し「研究開発費等に係る会計基準」に準じる影響を受けたのではないかと推測できる。

研究開発費等の名称に影響が見られたことから、研究開発費の再認識により、研究開発費の範囲に変化が生じている可能性もあると考えられる。そこで、各企業の研究開発費の推移を確認し、研究開発費の名称の変化の影響を調べた。結果を表5 - 2に示す。試験研究費から研究開発費に単純に名称変更した企業もあれば、従来は研究開発費を記載していない企業が、「研究開発費等に係る会計基準」の設定により新たに記載した例もある。この表で見ると、研究開発費の額の変化は少なく、名称変更はしても定義や範囲の影響による変化は少ないと考えられる。

インタビュー調査でも同様の結果が得られた。すなわち、「『研究開発費等に係る会計基準』の影響は、試験研究費や研究開発費といった名称のみの変更が大半で、試験研究費や開発費の範囲に起因する影響はほとんどなかった」という回答が多かった。

なお、今回の有価証券報告書調査のインタビュー対象の企業には、研究開発関連の繰延資産を計上していた企業は含まれていなかった。

その他、会計基準に則り「研究開発費の総額」の記述がなされた企業が多いことがわかる。

また、業種によっては、業種別財務諸表規則（例・電気事業、ガス事業、地方鉄道、自動車運送業、の各会計規則や通運事業の財務諸表の様式を定める省令、建設業法施行規則、と水産業、海運企業、造船業財務諸表準則）に準じ会計情報を記載しなければならない。そのため、研究開発会計を複雑にしている。

表5-1. 研究開発費の費目名称の変化分類

企業	変更前	変更後
A7	研究開発費	研究開発費
A13, A18, A22	-	販売費及び一般管理費 研究開発費
A10	販売費及び一般管理費 研究開発費	販売費及び一般管理費 研究開発費
A9, A23, A26	販売費及び一般管理費 技術研究費	販売費及び一般管理費 研究開発費
A25	販売費及び一般管理費 試験研究費	販売費及び一般管理費 研究開発費
A4, A6	販売費及び一般管理費 一般管理費 技術研究費	販売費及び一般管理費 一般管理費 研究開発費
A24	販売費及び一般管理費 試験研究費	販売費及び一般管理費 一般管理費 研究開発費
A16	研究開発費	一般管理費及び当期製造費用 研究開発費
A14	各費用 試験研究費	一般管理費及び当期製造費用 各費用 研究開発費
A17	製造原価 経費 研究委託費	販売費及び一般管理費 研究開発費
A20	営業費用 試験研究費	営業費用 試験研究費
A11	-	一般管理費及び当期製造費用 試験研究費
A3	販売費及び一般管理費 技術研究費	販売費及び一般管理費 技術研究費
A1	販売費及び一般管理費 調査研究費	販売費及び一般管理費 調査研究費
A12	販売費及び一般管理費 開発研究費	販売費及び一般管理費 開発研究費
A5	販売費及び一般管理費 研究費	販売費及び一般管理費 研究費
A21	一般管理費 研究費	一般管理費 研究費
A15	販売費及び一般管理費 試験研究費	
A2	親会社の本社管理部門及び研究開発に 係わる費用他（営業費用）{セグメン ト情報}	
A8	研究開発活動のために支出した費用	
A19	-	-

有価証券報告書（平成9年度～平成11年度）





企業財務データバンクの調査

企業財務データバンクのデータには、製造原価と販管費（販売費及び一般管理費）の試験研究費と研究開発費の他、「研究開発費等に係る会計基準」の影響で「研究開発費の総額」が収録されている。各年度の計上企業数を図5-3と表5-4に示す。

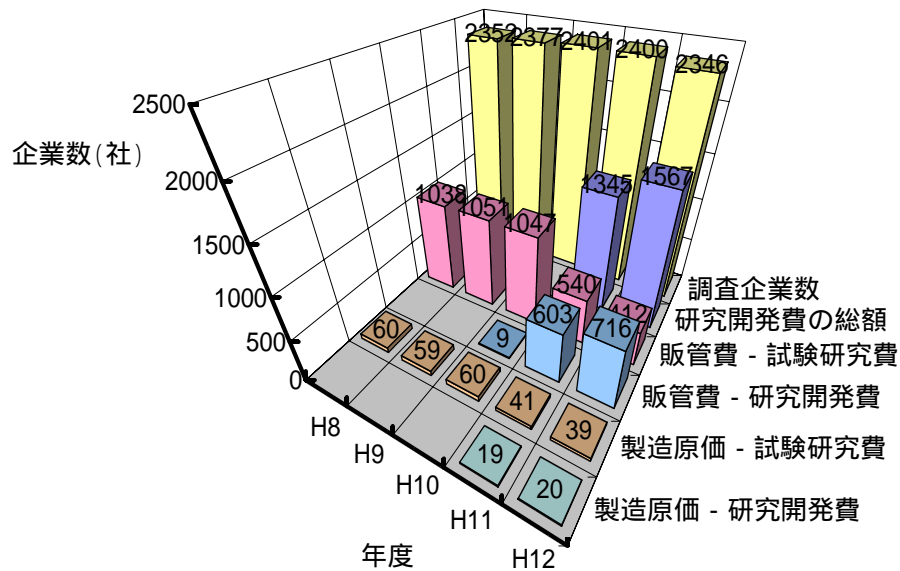


図5-3. 試験研究費、研究開発費、研究開発費の総額計上企業数の推移

表5-4. 各企業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

この調査企業のなかには、研究開発活動がまったくない企業も含まれているため、「研究開発費の総額」を記載しなければならない本来の企業数はわからないものの、半数以上の企業が「研究開発費の総額」を記述していることから、従来は研究開発費の額に関して記載がなかった企業も含め、一斉に「研究開発費等に係る会計基準」を適用していることが推測される。

また、製造原価分や販管費（販売費及び一般管理費）分に計上された研究開発費や試験研究費を合計した研究開発費（合計）は、新たに記述された「研究開発費の総額」に比べ大幅に少ないことがわかった。しかし、科学技術研究調査報告の「研究開発費等に係る会計基準」の適用年度（H11年度）の会社等の研究費が前年と比較して伸びていないのに対し、研究開発費（合計）が若干増えていることから、研究開発費の額に関して記載がなかった企業でも、着実に「研究開発費等に係る会計基準」を適用している例が増えていることが推測される。

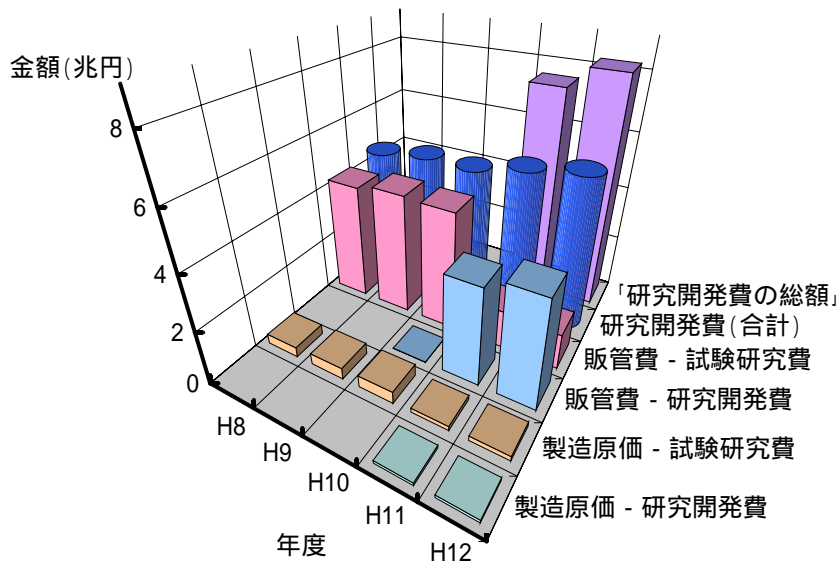


図5 - 5 . 試験研究費、研究開発費、研究開発費の総額計上額の推移

インタビュー調査では、「定義や適用範囲は変更されても会計処理にほとんど影響がない」との意見が多く、その理由として「新たな研究開発費の範囲は、従来企業が使用していた範囲と違いがなかった」という回答が目立った。企業によって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は、会計基準の変更以前より開発費としての処理をしていなかった。あるいは研究開発費の範囲から除外された部分の費用を計上していた企業の場合でも、研究開発費の額に比べ大きな額ではなかったため、ほとんど影響はなかったとしている。質問票の回答を集計した結果を参照すると、研究開発費に含まれていた開発費の内容で多かったのは「新技术の採用の一部」で、次いで「該当なし」であり、従来の範囲と違いがないことを示す結果となっている。また、各企業が研究開発費の定義の根拠としたものとしては、従来は「財務諸表規則」が多かったが、会計基準の設定後は「研究開発費等に係る会計基準」へ変更している企業が多いことが確認された。

## (2) 研究開発費の発生時処理について

### 有価証券報告書による分析

化学工業の企業A5が唯一、繰延処理をしており、有価証券報告書に「当事業年度より研究開発費（ソフトウェア制作費を除く）については、「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 日本公認会計士協会・会計制度委員会報告第12号）に基づき、全て発生時に費用処理する方法に変更。」と記述されていた。

本調査での有価証券報告書調査対象企業のほとんどは、会計基準変更以前から研究開発費を発生時に費用処理する方法を採用していた。これらの企業はインタビュー調査でも、前述の定義や範囲に関連しまったく影響がなかったという意見が多数を占めた。しかしながら、影響がまった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、従来は資産計上していたが、会計基準の設定にともない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わずかではあるが増加している」と回答した企業も若干見受けられた。ただし、その場合でもその数は研究開発費の総体に対して1%以下のわずかなものである。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まったくない」という企業も多く、具体的な額や割合を把握することは困難である印象を受けた。

### 企業財務データバンクによる分析

#### -1. マクロ分析

企業財務データバンクのデータから、繰延資産の開発費、試験研究費を計上している企業を抽出した。財務諸表上の研究開発費に対する研究開発関連の繰延資産の割合は、図5-6に示す通り、平成8年度で1.8%程度であり、その後、会計基準の変更にともない急速に低下している。したがって発生時処理への移行の「研究開発費の総額」に対する影響度合いはさらに小さいと考えられる。

また、各年の繰延資産計上企業数と額について示したものを図5-7に示す。額、計上企業数ともに試験研究費の方が開発費のそれらよりも減少が著しい。開発費には、研究開発費に含まれない要素があり、その部分は会計基準の変更をうけず、従来どおり新たに繰延資産計上をしているためだと推測される。

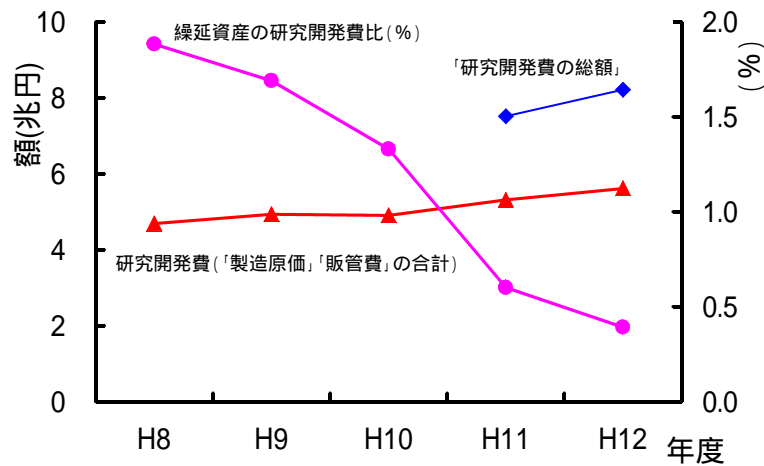


図5 - 6 . 繰延資産額の研究開発費比推移

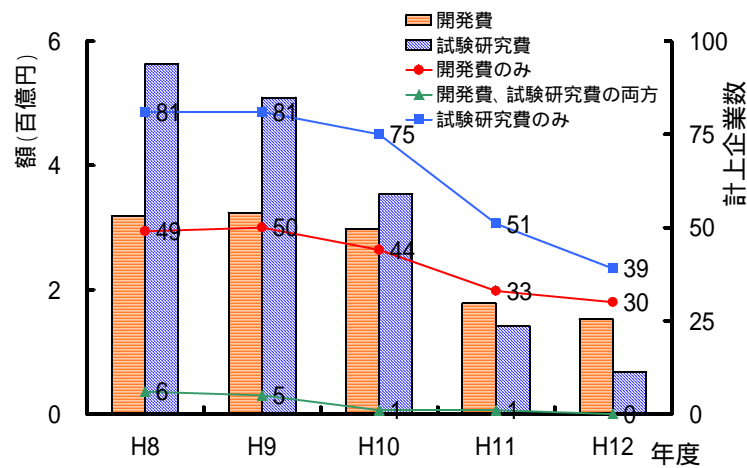
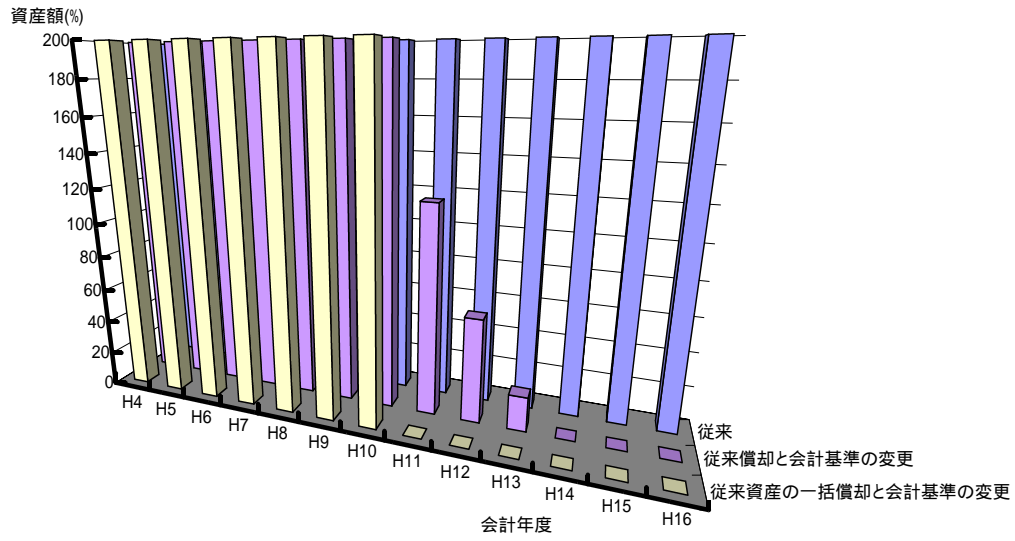


図5 - 7 . 繰延資産額と計上企業数の推移

-2. ミクロ分析 (個別企業の分析)

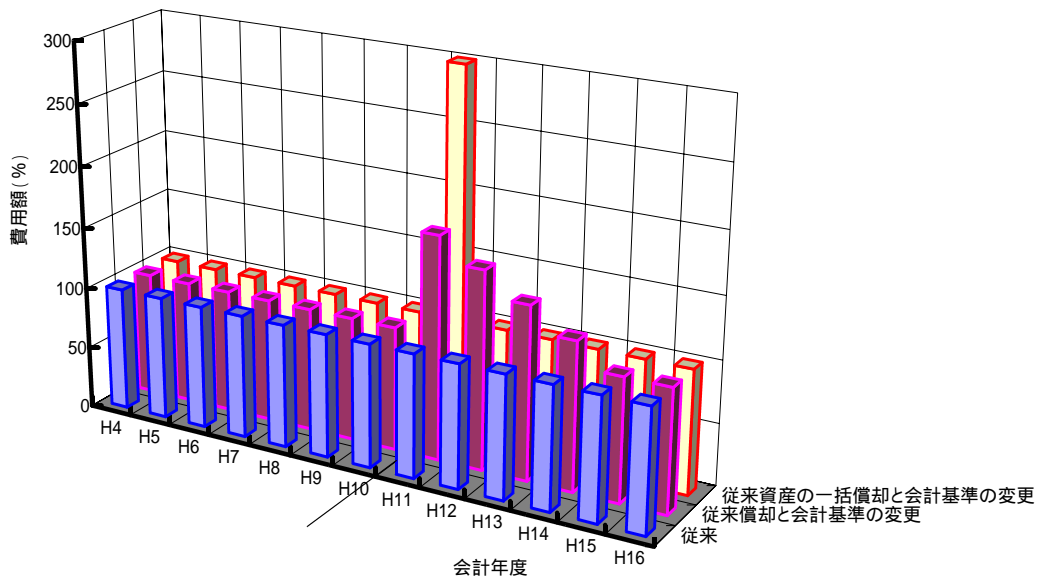
会計基準の変更により、一括償却をする場合と従来どおりの償却を行う場合では資産額の推移には違いが生ずるはずである。これをモデルケースとして示すと図5 - 8 のようになる。

ここで、仮に毎年、継続的に研究開発を実施し、「繰延資産」を計上し、かつこれを100%とする。毎年の償却額は、5年間の均等償却であるので、毎年20%の資産が消滅する。よって、資産額は常に200%となる。会計基準の変更がなければ、そのまま資産額は200%のまま推移する。会計基準の変更が平成11年度から適用され、新たに資産計上されなくなる。この場合、従来通りの償却方法を継続するとすれば、従来より計



条件: 毎年、同一額(100%)の研究資産が発生し、5年均等償却した場合

図5 - 8 . 会計処理方法の違いによる繰延資産推移の違い



条件: 毎年、同一額の研究資産が発生した場合

図5 - 9 . 会計処理方法の違いによる費用額の推移

上していた資産のみ、償却されるので、平成13年度まで残る。一方、平成11年度に一括償却すれば、その時点で資産額はゼロとなる。

同様に、償却に伴う費用の推移を示したのが図5 - 9である。会計基準の変更がなければ、費用額の変化はない。会計基準の適用後、従来通りの償却方法を継続すると、償却は平成11年度から徐々に減少し平成15年度でゼロになる。一方、会計基準の適用後（平成11年度以降）、毎年資産計上していた額が費用となる。このため、全体の費用額は、従来の資産の償却額に毎年の費用額を加算したものになる。同様に一括償却をした場合の費用額は、平成11年度に今までの資産額の200%が償却され、さらに、費用額の100%を加えた300%となる。この例では、資産計上額を毎年100%としているので、実際の影響は、研究開発費に対する資産計上額の割合が大きかった企業ほど大きくなる。

このような考え方に基づけば、繰延資産データの時系列の変化をみれば、どのような償却方法を採用したかがある程度推測できる。そこで実際に企業財務データバンクの繰延資産計上企業について、繰延資産の開発費、試験研究費の各年の資産額の推移を確認する。ただし、具体的な額そのものには意味がないので、「研究開発費等に係る会計基準」の適用前年度を1と基準化して分析する。開発費の推移は表5 - 10、試験研究費の推移は表5 - 11の通りである。ただし、説明を簡単にするために3月期決算の企業のみを示す。繰延資産計上企業の償却額の推移により、主に次のような償却方法がとられていることが推測できる。

表5 - 10. 「繰延資産の開発費」の会計基準変更前年度比推移

企業	決算月	H8	H9	H10	H11	H12	資産推移による企業分類
B129	3	あり	0	0	0	0	A. 会計基準変更年よりも前年度以前に償却を済ませているので、それが会計基準の影響かは不明な企業
B150	3	あり	0	0	0	0	
B161	3	あり	0	0	0	0	
B19	3	あり	あり	0	0	0	
B16	3	あり	あり	0	0	0	
B155	3	あり	あり	0	0	0	
B61	3	あり	あり	0	0	0	
B30	3	あり	あり	0	0	0	
B8	3	あり	あり	0	0	0	
B84	3	あり	あり	0	0	0	
B91	3	あり	あり	0	0	0	
B24	3	あり	あり	0	0	0	
B102	3	あり	あり	0	0	0	
B132	3	6.13	3.56	1	0	0	
B59	3	6.00	3.00	1	0	0	
B87	3	4.07	2.54	1	0	0	
B5	3	3.00	2.00	1	0	0	
B103	3	3.00	2.00	1	0	0	
B6	3	1.18	1.13	1	0	0	
B26	3	0.98	1.41	1	0	0	
B134	3	0.95	1.12	1	0	0	
B159	3	0	0.32	1	0	0	
B112	3	0	0.16	1	0	0	
B96	3	0	0	0	あり	あり	B. 会計基準変更年に一括償却を実施した可能性が高い企業
B48	3	0	0	0	あり	あり	
B80	3	0	0	0	0	あり	
B1	3	0.60	0.93	1	1.15	1.21	
B57	3	0	0	1	1.18	0.82	
B122	3	0.25	0.62	1	1.30	0.84	
B18	3	0	0.49	1	1.13	0.74	
B38	3	1.56	1.46	1	0.68	0.80	
B2	3	1.02	1.05	1	0.86	0.60	
B43	3	2.58	1.95	1	0.78		
B126	3	0	0.64	1	0.75	0.61	
B89	3	0	0	1	0.75	0.50	
B152	3	0	0	1	0.75	0.50	
B69	3	0.66	0.95	1	0.73	0.46	
B106	3	0.52	1.32	1	0.68	0.36	
B98	3	0.89	1.17	1	0.67	0.38	
B76	3	0.41	0.99	1	0.67	0.34	
B40	3	0.56	0.78	1	0.65	0.34	
B14	3	1.81	1.17	1	0.63	0.25	
B27	3	1.52	2.54	1	0.53	0.22	
B75	3	2.48	1.84	1	0.53	0.31	
B4	3	2.00	1.50	1	0.50	0	
B22	3	2.06	1.52	1	0.49	0.003	
B3	3	1.94	1.43	1	0.46	0.10	
B63	3	2.73	1.78	1	0.31	0.12	
B7	3	5.34	3.14	1	0.15	0	
							D. 繰延資産の新規計上企業
							C. 従来と同じ償却を実施している企業

3月期決算企業のみ掲載。はH10年度の繰延資産のうち、開発費の資産額を基準とした各年の比率を示したものの、なお、企業によっては基準年に資産額やデータがない場合は資産の存在を示すため、「あり」と表示した。



表5 - 11. 「繰延資産の試験研究費」の会計基準変更前年度比推移

企業	決算月	H8	H9	H10	H11	H12	資産推移による企業分類	
B133	3	あり	0	0	0	0	A. 会計基準変更年よりも前年度以前に償却を済ませているので、それが会計基準の影響かは不明な企業	
B130	3	あり	0	0	0	0		
B78	3	あり	0	0	0	0		
B156	3	あり	あり	0	0	0		
B131	3	あり	あり	0	0	0		
B16	3	あり	あり	0	0	0		
B83	3	あり	あり	0	0	0		
B99	3	あり	あり	0	0	0		
B5	3	あり	あり	0	0	0		
B9	3	あり	あり	0	0	0		
B119	3	あり	あり	0	0	0		
B70	3	あり	あり	0	0	0		
B53	3	あり	あり	0	0	0		
B123	3	あり	あり	0	0	0		
B72	3	あり	あり	0	0	0		
B34	3	あり	あり	0	0	0		
B141	3	8.49	2.71	1	0	0		B. 会計基準変更年に一括償却を実施した可能性が高い企業
B85	3	8.28	4.10	1	0	0		
B10	3	4.36	2.62	1	0	0		
B25	3	3.63	2.00	1	0	0		
B149	3	3.04	2.00	1	0	0		
B50	3	3.00	2.00	1	0	0		
B37	3	3.00	2.00	1	0	0		
B150	3	1.97	1.50	1	0	0		
B93	3	1.82	1.51	1	0	0		
B94	3	1.42	1.27	1	0	0		
B153	3	1.29	0.96	1	0	0		
B73	3	1.28	1.26	1	0	0		
B82	3	1.03	1.05	1	0	0		
B62	3	1.01	1.42	1	0	0		
B108	3	0.87	0.96	1	0	0		
B104	3	0.78	0.92	1	0	0		
B109	3	0.75	0.65	1	0	0		
B110	3	0.36	0.79	1	0	0		
B29	3	0.30	0.25	1	0	0		
B92	3	0	0	1	0	0		
B154	3	0	0	1	0	0		
B86	3	0	0.80	1	0.70	0		
B151	3	0.40	0.67	1	0.69	0		
B51	3	2.00	1.50	1	0.50	0		
B41	3	2.04	1.52	1	0.48	0		
B95	3	2.63	1.90	1	0.45	0		
B65	3	1.52	0.45	1	0.41	0		
B60	3	3.57	2.95	1	0.40	0		
B137	3	2.24	1.62	1	0.38	0		
B155	3	4.79	2.65	1	0.28	0		
B90	3	3.10	2.05	1	0.20	0		
B49	3	0.61	0.73	1	0.19	0		
B64	3	4.15	1.99	1	0.48	0.09		
B118	3	1.78	1.45	1	0.51	0.18		
B97	3	7.82	4.54	1	0.49	0.18		
B142	3	1.18	1.54	1	0.51	0.19		
B100	3	0.87	1.40	1	0.60	0.19		
B157	3	1.32	1.36	1	0.60	0.20		
B79	3	1.97	1.43	1	0.44	0.21		
B67	3	0.78	1.28	1	0.61	0.23		
B145	3	1.03	1.15	1	0.50	0.23		
B17	3	0.93	0.93	1	0.45	0.23		
B12	3	1.29	1.14	1	0.57	0.27		
B114	3	1.19	1.15	1	0.56	0.27		
B11	3	1.11	1.00	1	0.55	0.27		
B7	3	1.25	1.14	1	0.58	0.28		
B124	3	1.31	1.11	1	0.59	0.29		
B21	3	0.22	0.74	1	0.52	0.31		
B56	3	1.15	0.69	1	0.61	0.33		
B31	3	0.00	1.33	1	0.67	0.33		
B105	3	0.74	0.85	1	0.64	0.34		
B148	3	0.43	0.76	1	0.67	0.34		
B120	3	0.43	0.79	1	0.67	0.34		
B58	3	0.53	0.77	1	0.63	0.34		
B135	3	1.11	0.89	1	0.63	0.35		
B143	3	0.27	0.46	1	0.70	0.36		
B30	3	0.54	0.66	1	0.65	0.38		
B68	3	0.36	0.55	1	0.66	0.38		
B139	3	0.38	0.40	1	0.69	0.40		
B115	3	0.12	0.70	1	0.70	0.40		
B107	3	0.00	0.74	1	0.70	0.41		
B138	3	0.73	0.89	1	0.69	0.43		
B128	3	0	0.52	1	0.72	0.43		
B158	3	0.15	0.74	1	0.73	0.46		
B147	3	0	0	1	0.74	0.50		
B113	3	0	0	1	0.75	0.50		
							C. 従来と同じ償却を実施している企業	

3月期決算企業のみ掲載。H10年度の繰延資産のうち、試験研究費の資産額を基準とした、各年の比率を示したもの。なお、企業によっては基準年に資産額やデータがない場合は資産の存在を示すため、「あり」と表示した。

- A．会計基準変更年よりも前年度以前に償却を済ませているので、それが会計基準の影響かは不明な企業  
従来償却の可能性が高いが、「研究開発費等に係る会計基準」の適用前年度に一括償却している場合もある。それが会計基準の影響かはわからない。
- B．会計基準変更年一括償却を実施した可能性が高い企業  
会計基準の適用に合わせて、繰延資産の一括償却を行った可能性が高いが、従来償却が完了した時期が偶然に一致している場合もある。
- C．従来と同じ償却を実施している企業  
会計基準変更年後も繰延資産があるが、資産額が減少している企業。
- D．繰延資産の新規計上企業  
会計基準変更後も繰延資産があり、資産額の増加がある場合は新規に繰延資産が計上されている。開発費は、研究開発費に含まれなかった部分について従来通りの計上が認められている。研究開発費に該当する部分については、償却済みもしくは従来償却を継続している可能性もある。

従来償却を選択した企業の有価証券報告書には、『現在の試験研究費は支出時に全額費用処理しているが、従来は、特定の新製品の開発について特別に支出した費用を繰延資産（試験研究費）として計上し、5年間の均等償却を行っていましたが、「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」（平成10年3月13日企業会計審議会）に基づき、当期より上記方法に変更しております。この変更に伴い、営業利益、経常利益及び税引前当期利益はそれぞれ少なく計上されている。なお、前期以前に発生し繰延資産に計上していた試験研究費につきましては、「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日日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第12号）の経過措置により、従来の会計処理方法を継続して適用している。』との記述が確認できた。

インタビュー調査において、例えばガス業界の幾つかの企業では、「ガスの熱量変更に伴う費用」を繰延資産の開発費に計上していた。企業によっては額がかなり多く、熱量変更工事完了に伴い一括償却を実施しており、偶然にも「研究開発費等に係る会計基準」の適用時期と重なった時期に一括償却処理を行っている企業もあった。

その他、ある機械工業の企業は「工場跡地の再開発費」を、小売業では「新店舗開設の為に費用」を開発費に計上しており、開発費には研究開発費に含まれない内容のものが含まれていることも確認できた。これらは「研究開発費等に係る会計基準」の設定と関係なく実施しているものであった。つまり、財務諸表だけでは、開発費のうち研究開発費に含まれる部分の分離は困難である。インタビューした限りでは、研究開発費に含まれる内容を開発費に計上している企業は見当たらなかった。しかし、過去に「新技術の採用のための支出の一部」即ち、研究開発費該当部分を計上していた実績があったことから、一部の企業では繰延資産の開発費に研究開発費に該当する部分と該当しない部分が混在している可能性がある。

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。

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たが、これが会計基準の変更影響のほとんどを占めた企業もあった。

中堅企業の多くは、繰延資産を一括償却する程の余力はなく、従来償却を地道に行い財務内容の変化を極力抑えようとしている。ある大手医療品会社の場合、薬の開発期間は15～20年と長く、研究成果を繰延資産とした場合の額が多額となっているので、一括償却を行うことにより財務内容に償却前後で大きい差が生ずることから、従来通りの償却を行い財務内容の変化を抑える方策を採った例もある。

研究開発費の原価帰属について最も問題となる点の1つは、研究開発費を繰延べした場合の償却額の処理であり、研究開発繰延資産の償却額は、一種の財務費用であるとの認識から無批判的に営業外費用として処理される場合が多いと前に述べた。インタビュー企業のうち、従来償却をする企業の場合では、研究開発繰延資産の償却額を「販売費及び一般管理費」に帰属させていた。また、一括償却をする企業の場合は「特別損失」での処理が多く、「期間外費用」で処理した企業も存在したが、研究開発費に含まれない純粋な開発費の繰延資産の償却であった。

#### 科学技術研究調査

繰延資産と違い、研究開発用の有形固定資産は、有価証券報告書調査企業でも計上される。研究開発目的の有形固定資産に関するデータは、有価証券報告書からは得られないが、科学技術研究調査報告では有形固定資産購入費と有形固定資産減価償却費のデータが入手できる。こ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」として扱ってきたものが発生時の費用として扱われるようになった。したがって、科学技術研究調査報告の有形固定資産データには、「特定の研究開発目的だけに使用される機械装置等」以外のものを含んでいる。有形固定資産の購入費と償却費の差は、社内使用研究費の支出額と費用額の差と同じである。(図5-12)

科学技術研究調査報告のデータによると、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、平成9年度から平成10年度にかけて大きく変化している。この内訳を精査したところ、有形固定資産の減価償却費が平成10年度に増えていた。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が、これに対応して、臨時償却を前倒して実施した企業があるため、減価償却額が一時的に増加したものと推測できる。実際、表5-10、表5-11に示した研究開発関連の繰延資産についてを見ると平成10年度に繰延資産が償却されゼロとなった企業も多い。インタビューでも「研究開発費等に係る会計基準」の適用前年に特別償却を実施した企業が確認できた。このように、科学技術研究調査の有形固定資産購入費と減価償却費の差には、「研究開発費等に係る会計基準」の設定の影響が表れたのではないかと考えられる。

一方、企業A20の大手通信業の有価証券報告書の調査では、「平成10年度に研究開発用固定資産臨時償却費を特別損失の科目で整理している。これは、注記事項に「研究開発用固定資産臨時償却費は、当社の再編成を控え実施された基盤的研究に対する研

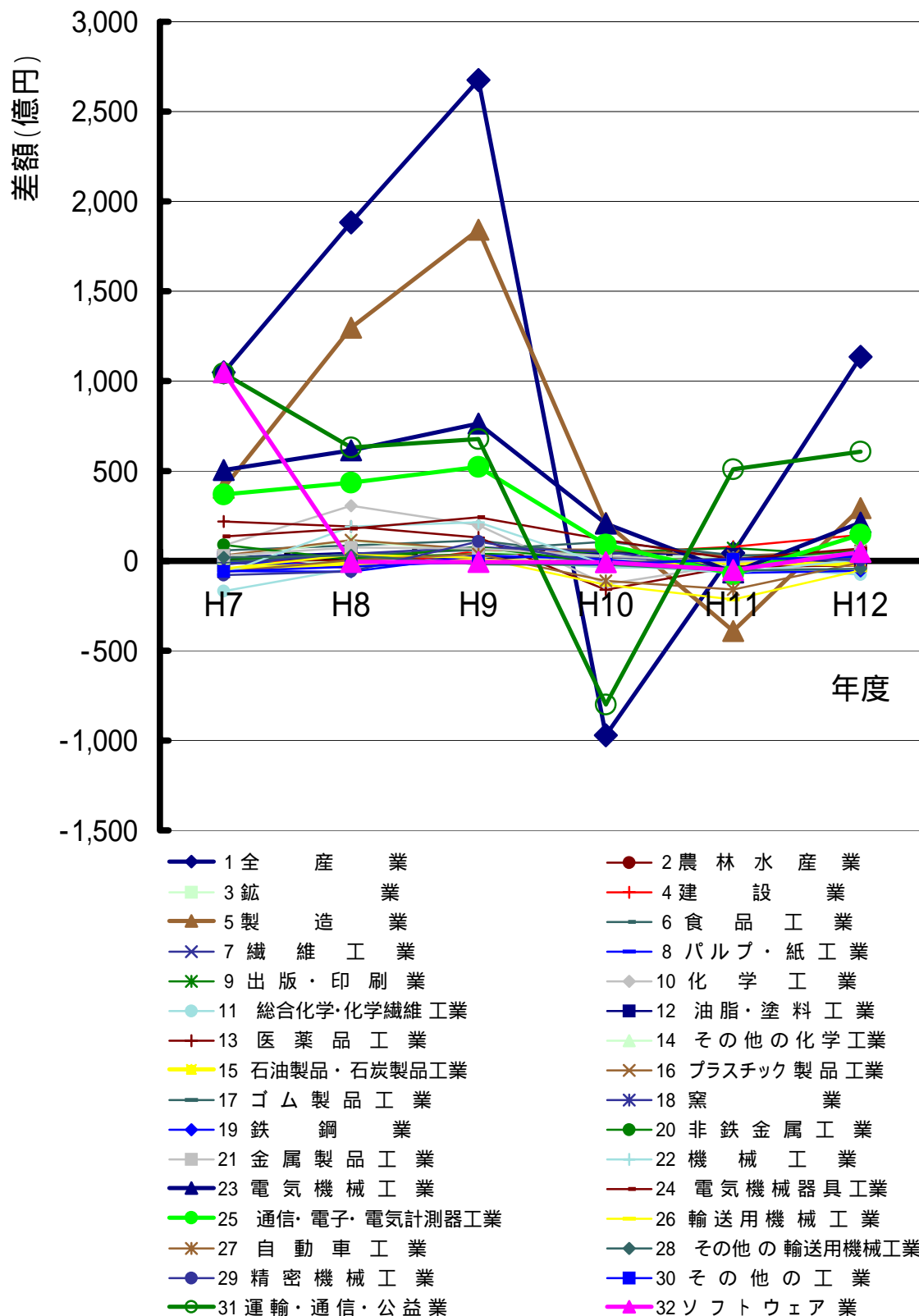


図5-12. 社内使用研究費(支出額 - 費用額)  
有形固定資産(購入費 - 償却費)

科学技術研究調査報告データ

研究開発体制の見直しに伴い、研究開発用固定資産について実施した臨時償却にかかるものである。」と明記され、1,063億円と突出している。この臨時償却がなければ、購入費と償却費の差はほとんどない。これは、特殊な事情によるものだが、有形固定資産の処理の仕方には、研究開発会計基準の変更の影響が見い出せる。

特定の研究開発目的だけに使用される有形固定資産の機械装置等ではなく、汎用品だけで研究を実施している企業も多い。また、特定の研究開発目的だけに使用される機械装置等があっても、その額は企業の研究開発費全体の1%以下であり、少ないことがわかった。企業によっては、このような資産は全くなく、資産があったとしても集計が困難であり把握していない企業もあった。図5-13に示す社内使用研究費の有形固定資産の購入費をみると、機械・器具・装置等の年度ごとの変動が、他の要素と比べ大きい。

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」については、発生時の費用処理になったことから、従来の研究開発費と比べ、会計基準設定後の研究開発費が増加する要因になっていることは確かであるが、その額はわからない。

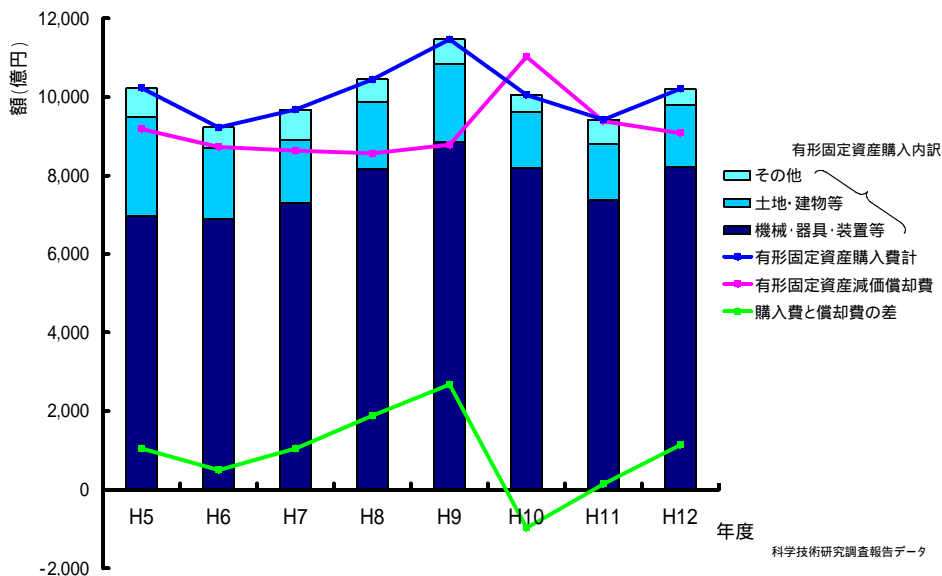


図5-13. 全産業の社内使用研究費の有形固定資産関係費の推移

### (3) 研究開発活動項目の記述

有価証券報告書において、「個別企業」と「連結会計年度におけるグループ全体」の両方で「研究開発活動」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ことが確認された。

#### (4) 「研究開発費等に係る会計基準」以外の会計制度の変更による影響

「研究開発費等に係る会計基準」以外の会計制度の変更によって研究開発会計へ影響が及んだものに、「退職給付に係わる会計基準」がある。この会計制度による過去（期間外）の調整は多くの企業で特別損失で処理しているが、定常ベースの影響はあり、研究開発費の人件費を若干押し上げていたとの回答が多かった。ただし、増加額は、通常の賃上げ等の要因と同程度と認識しているようであり、直接の影響は少なかったと推測される。

### 5 - 2 . 企業の研究開発行動への影響

「研究開発費等に係る会計基準」の影響により研究開発行動へ影響があったか有価証券報告書調査企業や繰延資産計上企業へインタビューを行い調査した。

結果についてまとめると以下の通りである。

製品製造会社の多くは、研究開発に対し会社の存続に必要不可欠との認識が強く、研究開発費は必要経費であり、概ね前年度を目安とし、研究開発に必要な分の費用を使用している企業が多い。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の変化へ結びつくような影響は見当たらなかった。

一方、ガス業などのインフラ産業や労働集約型産業の建設業などの分野では、研究開発を行わなくとも企業活動に支障がない分野もあった。しかし、まったく行っていないわけではなく販売促進や社会的責務に関連する研究、例えば環境問題対策などを行っている。このように、企業や業界によって研究開発に対する姿勢にかなりの温度差がある。売上に対する研究開発費の支出割合が各企業で差が大きいことと、研究開発に対する姿勢には関連性が多少あると考えられる。

### 5 - 3 . 科学技術研究調査への影響

#### (1) 有形固定資産の影響検討

先に述べたが、研究開発目的の有形固定資産に関するデータは、科学技術研究調査報告の有形固定資産購入費と有形固定資産減価償却費だけである。こ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」として扱ってきたものが発生時の費用として扱われるようになったため、科学技術研究調査報告の有形固定資産購入費には、「特定の研究開発目的だけに使用される機械装置等」が含まれなくなった。その分、その他の経費が増加しているはずであるが、インタビューからの知見では、あってもわずかな影響と考えられる。

(2) 科学技術研究調査報告の研究費と財務データの比較

科学技術研究調査報告の研究費と財務諸表の研究開発費との関係は、企業ごとに会計処理の方法が異なるため複雑である。しかし、単純に考えると、図5-14に示すとおり、科学技術研究調査報告の自己負担研究費と会計上の研究開発費が一致するはずである。

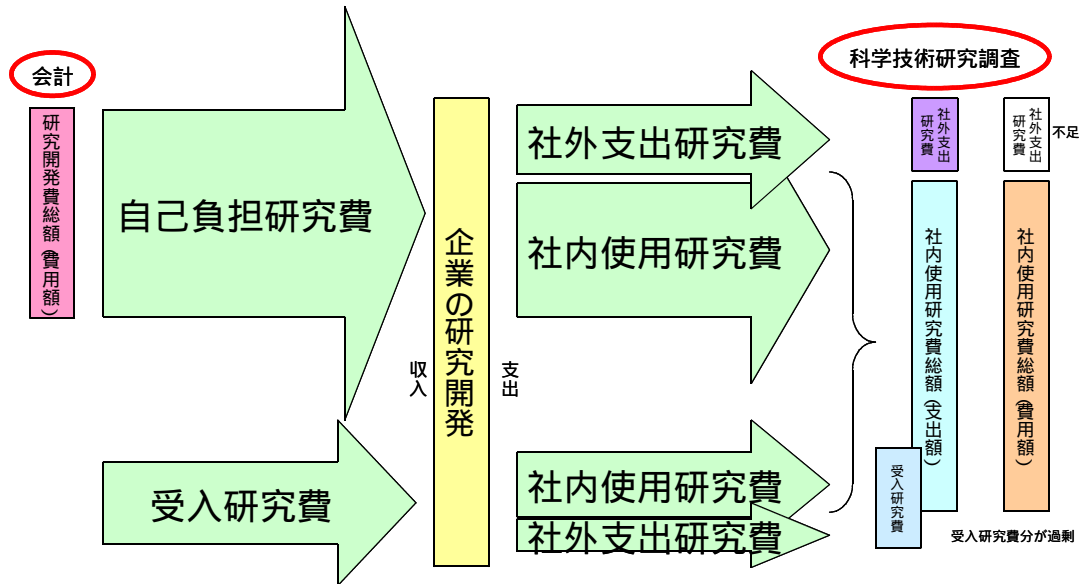


図5 - 14 . 科学技術研究調査と財務データの研究開発費の関係

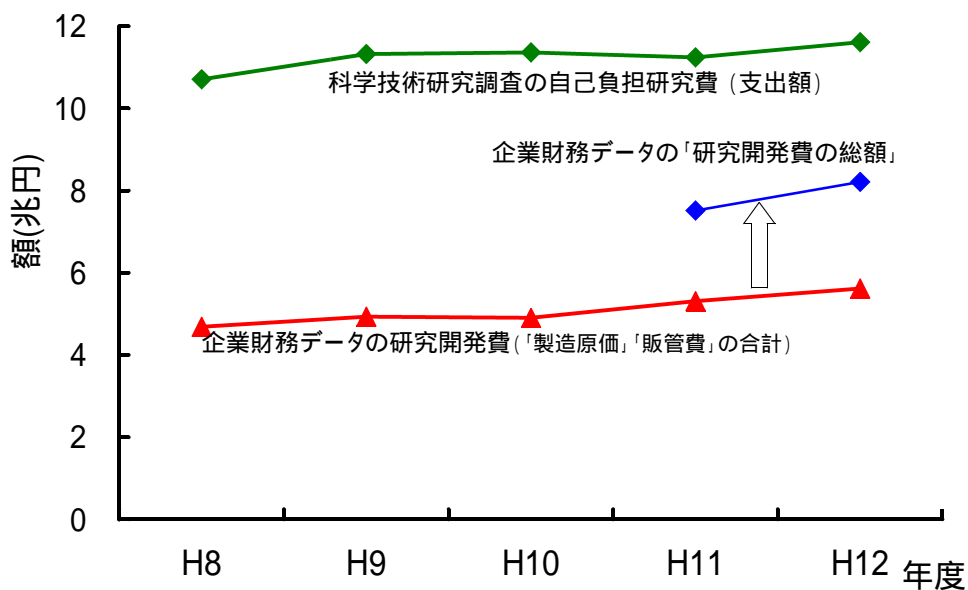


図5 - 15 . 科学技術研究調査報告と財務データの研究開発費の比較

そこで、科学技術研究調査報告と財務データの比較を行った結果が図5 - 15である。企業財務データの研究開発費（製造原価、販売費および一般管理費〔販管費〕）は、科学技術研究調査の自己負担研究費の半分程度の額しか把握できなかった。ところが、「研究開発費等に係わる会計基準」の設定に伴い、平成11年以降は「研究開発費の総額」を示すことになったため、科学技術研究調査の自己負担研究費の7割程度まで、企業財務データで把握することができるようになった。企業財務データの「研究開発費の総額」と研究開発費のギャップが、新たに「研究開発費等に係わる会計基準」によって明らかにされた部分に相当する。

従来、財務諸表から研究開発を把握することの困難さが指摘されてきたが、今回の「研究開発費等に係わる会計基準」の設定に伴い、徐々に研究開発の実態を示しはじめてきており、大体の額を把握することが可能になる可能性がある。研究開発費に関する定義において、科学技術研究調査と会計上の違いについて十分注意する必要があるが、本調査からわかったようにあまり神経質にならず、傾向を把握するということに注意すれば十分であると考えられる。

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、「ほとんど変化がない」との回答のみが得られた。科学技術研究調査について適用するために原価計算システム等を利用している企業、個別に専用ソフトを導入している企業も見られた。しかし、これまでのインタビュー調査では、ほとんどすべての企業が科学技術研究調査への回答にあ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になった。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、成長率が鈍化した時代には、例えば1%程度の変化であっても重大な影響がある。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。このように、国際比較等に用いる場合など、ある程度厳密な値を要求する場合は注意が必要である。

我が国における科学技術に関する研究活動の状態を調査している総務省の科学技術研究調査は、研究開発支出額を主眼に把握している。社内使用研究費の費用額を例に上げると、支出額との違いは有形固定資産の「償却費」と「購入費」の差のみである。ところが従来の財務諸表上の研究開発費では、繰延資産がある企業もある。この場合は会計上の繰延資産の償却が費用として計上される。このように考え方が本質的に違っている。

また、科学技術研究調査は、調査の時点が調査年の4月1日前の最近の決算日からさかのぼる1年間の実績について求めているので、支出時についての計上時点は会計上と同時点と推定される。しかし、明確な補足説明がないことから、会計上の年度処理とは異なり、一般的に企業で行われている買掛金処理の場合などと混同し、回答に疑念が生ずる余地も残されており、改善する必要がある。



#### 5 - 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インタビューの結果わかった。

#### 5 - 5 . 研究開発税制の効果について

研究開発税制について、今は減税という観点から歓迎するが、研究開発投資の増加にまでは及ばないと考えている企業が多かった。とくに大企業の多くは、研究開発税制によるインセンティブがあったとしても、この制度を利用するだけであり、制度による研究開発促進には至らないと考えている。その理由として、研究開発費の効果が収益として見えない点である。研究開発専門の分社であれば当然制度による恩恵が把握しやすく、その場合研究開発を促進する効果が期待される。研究開発専門会社になる場合には、収支が明確になる一方、収益の得難い基礎研究への投資がどの程度行われるか、といった問題を生じるだろう。恐らく研究からの収益と、本業からの収益では規模が違うことから、基礎研究への投資が減少する場合もありうる。

一方、企業のなかには、研究開発税制が将来は研究開発促進要因となると考えている企業があったことは特筆すべき点である。このことは、企業のイノベーション活動そのものが大企業ほど、必要な研究に絞られつつあり、また、研究部門以外に対する説明責任等も求められつつあることを反映している。中小企業は大企業に比べて、「開発研究は将来に対する種であり、研究開発が会社の存続に必要不可欠」との認識がより強く、イノベーション活動は関連分野から異分野に至るまで、コア技術の適用を模索しながら行われている。

## 6 . おわりに

本研究は、「研究開発費等に係る会計基準」の設定に伴う影響について調べたものである。本調査は全数調査ではないので、厳密な結論を述べることはできなが、詳細な分析とインタビュー調査により、暫定的結論を仮説として提示することができる。

調査から得られた結果は以下の通りである。

### (1) 「研究開発費等に係る会計基準」の設定による企業の研究開発会計への影響

研究開発の定義や範囲の変更から由来する企業の研究開発会計への影響は、ほとんどなかった。

今回、研究開発費の定義や範囲が明確にされたが、企業が従来用いていた考え方に実態として沿った設定となったため、影響がほとんどない結果がえられたものと考えられる。

研究開発費への影響としては、繰延資産の償却に起因するものがほとんどであった。しかし研究開発費全体と比べれば、その影響はわずかである。

「研究開発費等に係る会計基準」の設定に伴って研究開発費に影響を与えている要素に繰延資産の償却が考えられた。しかし、研究開発費に対し研究関連の繰延資産の額は、平成8年度で1.8%程度にすぎない。繰延資産を計上している企業数は少なく、企業によっては一括償却により研究開発費に影響を与えているが、研究開発費全体と比べれば影響額は小さい。

「研究開発費等に係る会計基準」以外の会計制度の変更によって、研究開発費へ影響を与えていたものとしては、「退職給付に係わる会計基準」が認められた。

「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は、本制度の変更に係わらず、研究者の人件費の変動によっても起こりうる程度のものである。ただし、研究開発費の多くは人件費が占めていることを考えれば、特に近年のように科学技術研究調査における研究開発費の変化が少ない時期には、賃金変化の影響が研究開発費の増減に及ぶことも無視できない。

### (2) 「研究開発費等に係る会計基準」の設定による研究開発行動に関する影響

インタビュー結果に基づくと「研究開発費等に係る会計基準」による研究開発行動への影響は見いだせなかった。研究開発行動に関する影響は当面ないと思われる。

(3) 「研究開発費等に係る会計基準」の設定による総務省の科学技術研究調査への影響

総務省の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。しかし、原価計算システムを利用するなど特別な配慮をしているため、研究開発会計基準の設定による科学技術研究調査への影響はほとんどなく、適切に処理されていることがわかった。このように、財務諸表だけでなく、科学技術研究調査報告などの精度向上に多くの企業が取り組んでおり、我が国の研究開発費が研究開発活動を表す指標として、確実に歩んできていることも判明した。

(4) その他

研究開発減税制度によるイノベーション活動促進効果は当面ないと思われる。

インタビューにおいて、研究開発減税を実施した場合の効果について、「減税制度を利用するだけであり、制度があるからといって研究開発活動を促進するようなことはない」という意見が多く、施策によるイノベーション活動の促進の難しさがあらためてわかった。一方、「現在は研究開発活動を促進することは難しいが、将来は減税制度が研究開発活動を活発化させる一因になる」ととらえている企業もあった。

本調査の経験から以下の点が指摘できる。

- (1) 科学技術研究調査は、企業が研究開発を実施した支出額を基準に、研究開発費を求めようとしている。会計上の企業の研究開発費は、研究開発の費用リスクを負った企業が負担する。本来、会計と考え方が違う科学技術研究調査が、企業会計原則を参考にして記入することを勧めており、企業の実施担当者の誤解を招いている面がある。今後、見直しを行う場合、会計上の考え方を把握したうえで調査設計をすることが求められる。
- (2) 近年の研究開発期間の短期化に対応するより迅速な施策を行う観点から、総務省の科学技術研究調査報告よりも開示時期の早い、財務諸表を併用することで、より迅速にまた詳細な分析が可能であることが判明した。

## 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. 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)
10. 吉澤健太郎・小林信一「企業会計基準の変更とR & D」研究・技術計画学会第17回年次学術大会講演要旨集,495-498(2002)
11. 総務省統計局「科学技術研究調査報告」平成7年～平成13年
12. 文部科学省 科学技術・学術政策局「平成13年度民間企業の研究活動に関する調査報告」2002.9
13. 財務省財務総合政策研究所編「財政金融統計月報」第604号,2002.8

# 添付資料



# 資料 1 . 研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書

研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書

平成10年3月13日  
企業会計審議会

研究開発費等に係る会計基準の設定について

## 一 経緯

当審議会は、重要な投資情報と位置づけられている研究開発費に係る会計基準について検討することとし、平成9年7月以降審議を行い、同年12月、「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）」を公表して、広く各界の意見を求めた。

当審議会は、寄せられた意見を参考にしつつ更に審議を行い、公開草案の内容を一部修正して、これを「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」として公表することとした。

## 二 会計基準の整備の必要性

研究開発は、企業の将来の収益性を左右する重要な要素であるが、近年、商品サイクルの短期化、新規技術に対するキャッチアップ期間の短縮及び研究開発の広範化・高度化等により、研究開発のための支出も相当の規模となっており、企業活動における研究開発の重要性が一層増大している。そのため、研究開発費の総額や研究開発の内容等の情報は、企業の経営方針や将来の収益予測に関する重要な投資情報として位置づけられている。

研究開発費に類似する概念として、我が国には試験研究費及び開発費がある。しかし、試験研究費及び開発費は、その範囲が必ずしも明確でなく、また、資産への計上が任意となっていることから、内外企業間の比較可能性が阻害されているとの指摘がなされている。

このような状況を踏まえ、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及び国際的調和の観点から、研究開発費に係る会計基準を整備することが必要である。

また、コンピュータの発達による高度情報化社会の進展の中で、企業活動におけるソフトウェアの果たす役割が急速に重要性を増し、その制作のために支出する額も次第に多額になってきている。このソフトウェアの制作過程には研究開発に当たる活動が含まれているが、ソフトウェアについての明確な会計基準が存在せず、各企業において区々の会計処理が行われており、会計基準の整備が望まれている。

このため、本基準では、ソフトウェア制作過程における研究開発の範囲を明らかにするとともに、ソフトウェア制作費に係る会計処理全体の整合性の観点から、研究開発費に該当しないソフトウェア制作費に係る会計処理についても明らかにすることとした。

## 三 要点と考え方

### 1 研究及び開発の定義について

研究及び開発の定義は研究開発費の範囲と直接結びついている。本基準では、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、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つつ検討を行い、研究及び開発を次のように定義することとした。

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。

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と解される。

## 2 研究開発費の発生時費用処理について

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、費用処理又は資産計上を任意とする現行の会計処理は適当でない。

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。

また、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、研究開発費は発生時に費用として処理することとした。

## 3 ソフトウェア制作費について

(1) ソフトウェアの制作費は、その制作目的により、将来の収益との対応関係が異なることから、ソフトウェア制作費に係る会計基準は、取得形態（自社制作、外部購入）別ではなく、制作目的別に設定することとした。

したがって、購入・委託したソフトウェアを加工することにより、目的の機能を有するソフトウェアを完成させる場合、当該購入・委託に要した費用は、下記(3)に示すようにそれぞれの制作目的に応じて処理することとなる。

(2) 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。

(3) 研究開発費に該当しないソフトウェア制作費の会計基準を制作目的別に定めるにあたっては、販売目的のソフトウェアと自社利用のソフトウェアとに区分し、販売目的のソフトウェアをさらに受注制作のソフトウェアと市場販売目的のソフトウェアに区分することとした。

### 受注制作のソフトウェア

受注制作のソフトウェアについては、請負工事の会計処理に準じた処理を行うこととした。

### 市場販売目的のソフトウェア

ソフトウェアを市場で販売する場合には、製品マスター（複写可能な完成品）を制作し、これを複写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及びそれ以降のソフトウェア制作費の取扱いが問題となる。

### イ．研究開発の終了時点

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は、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。

#### ロ．研究開発終了後のソフトウェア制作費の取扱い

製品マスター又は購入したソフトウェアの機能の改良・強化を行う制作活動のための費用は、著しい改良と認められない限り、資産に計上しなければならない。

なお、バグ取り等、機能維持に要した費用は、機能の改良・強化を行う制作活動には該当せず、発生時に費用として処理することとなる。

製品マスターは、それ自身が販売の対象物ではなく、機械装置等と同様にこれを利用（複写）して製品を作成すること、製品マスターは法的権利（著作権）を有していること及び適正な原価計算により取得原価を明確化できることから、当該取得原価を無形固定資産として計上することとした。

#### 自社利用のソフトウェア

将来の収益獲得又は費用削減が確実である自社利用のソフトウェアについては、将来の収益との対応等の観点から、その取得に要した費用を資産として計上し、その利用期間にわたり償却を行うべきと考えられる。

したがって、ソフトウェアを用いて外部に業務処理等のサービスを提供する契約が締結されている場合や完成品を購入した場合には、将来の収益獲得又は費用削減が確実と考えられるため、当該ソフトウェアの取得に要した費用を資産として計上することとした。

また、独自仕様の社内利用ソフトウェアを自社で制作する場合又は委託により制作する場合には、将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合を除き費用として処理することとなる。

- (4) 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、当該ソフトウェアの性格に応じて、見込販売数量に基づく償却方法その他合理的な方法により償却しなければならない。ただし、毎期の償却額は、残存有効期間に基づく均等配分額を下回らないことが必要である。

市場販売目的のソフトウェアの製品マスター等においては、見込販売収益に基づき費用配分する方法も合理的な方法の一つと考えられる。

なお、社内利用のソフトウェアについては、一般的には、定額法による償却が合理的であると考えられる。

## 四 ディスクロージャーについて

### 1 財務諸表における開示

研究開発の規模について企業間の比較可能性を担保するため、当該年度の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することとする。

なお、研究開発費は、当期製造費用として処理されたものを除き、一般管理費として当該科目名称を付して記載することが適当である。

### 2 研究開発活動の記載

有価証券報告書等の「事業の概況」等における研究開発活動の状況の記載については、企業間比較が可能となるよう記載項目（研究体制、研究成果等）を統一すべきであるとの意見もあった。

しかし、記載項目を統一した場合、画一的な記載内容となるおそれがあるため、現行どおり、概括的な記載を求めることが適当であると判断した。

なお、研究開発活動に関する情報は、企業の経営方針や将来の収益予測に関する重要な投資情報であると考えられるため、各企業において、これを自発的、積極的に開示することが望ま

れる。

## 五 実施時期等

研究開発費等に係る会計基準は、平成11年4月1日以後開始する事業年度から実施されるよう措置することが適当である。

なお、本基準の実施にあたっては、関係各方面に与える影響等を考慮し、本基準の実施前において既に資産計上されている研究開発費等については、従前の会計処理を継続する等の措置を講ずるとともに、本基準を実務に適用する場合の具体的な指針等については、今後、日本公認会計士協会が関係者と協議のうえ適切に措置する必要があると考える。

## 研究開発費等に係る会計基準

### 一 定義

#### 1 研究及び開発

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。

#### 2 ソフトウェア

ソフトウェアとは、コンピュータを機能させるように指令を組み合わせで表現したプログラム等をいう。

### 二 研究開発費を構成する原価要素

研究開発費には、人件費、原材料費、固定資産の減価償却費及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。（注1）

### 三 研究開発費に係る会計処理

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。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。（注2）（注3）

### 四 研究開発費に該当しないソフトウェア制作費に係る会計処理

#### 1 受注制作のソフトウェアに係る会計処理

受注制作のソフトウェアの制作費は、請負工事の会計処理に準じて処理する。

#### 2 市場販売目的のソフトウェアに係る会計処理

市場販売目的のソフトウェアである製品マスターの制作費は、研究開発費に該当する部分を除き、資産として計上しなければならない。ただし、製品マスターの機能維持に要した費用は、資産として計上してはならない。

#### 3 自社利用のソフトウェアに係る会計処理

ソフトウェアを用いて外部へ業務処理等のサービスを提供する契約等が締結されている場合のように、その提供により将来の収益獲得が確実であると認められる場合には、適正な原価を集計した上、当該ソフトウェアの制作費を資産として計上しなければならない。

社内利用のソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、その利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合には、当該ソフトウェアの取得に要した費用を資産として計上しなければならない。

機械装置等に組み込まれているソフトウェアについては、当該機械装置等に含めて処理する。

#### 4 ソフトウェアの計上区分

市場販売目的のソフトウェア及び自社利用のソフトウェアを資産として計上する場合には、無形固定資産の区分に計上しなければならない。（注4）

#### 5 ソフトウェアの減価償却方法

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、当該ソフトウェアの性格に応じて、見込販売数量に基づく償却方法その他合理的な方法により償却しなければならない。

ただし、毎期の償却額は、残存有効期間に基づく均等配分額を下回ってはならない。（注5）

### 五 財務諸表の注記

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。（注6）

### 六 適用範囲

#### 1 委託・受託契約

本基準は、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するが、他の企業のために行う研究開発については適用しない。

#### 2 資源の開発

本基準は、探査、掘削等の鉱業における資源の開発に特有の活動については適用しない。

### 研究開発費等に係る会計基準注解

#### （注1）研究開発費を構成する原価要素について

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了した場合の原価は、取得時の研究開発費とする。

#### （注2）研究開発費に係る会計処理について

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。

#### （注3）ソフトウェア制作における研究開発費について

市場販売目的のソフトウェアについては、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研究開発費に該当する。

#### （注4）制作途中のソフトウェアの計上科目について

制作途中のソフトウェアの制作費については、無形固定資産の仮勘定として計上することとする。

#### （注5）ソフトウェアの減価償却方法について

いずれの減価償却方法による場合にも、毎期見込販売数量等の見直しを行い、減少が見込まれる販売数量等に相当する取得原価は、費用又は損失として処理しなければならない。

(注6) ソフトウェアに係る研究開発費の注記について

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。

## 資料 2 . 有価証券報告書調査結果資料

- ・各企業毎の有価証券報告書の損益計算書の研究開発費関連の記載事項を整理した。有価証券報告書には、連結、単独、それぞれに決算がある。また、インタビュー調査で得られた情報について 欄に盛り込んで整理した。

企業	決算	研究開発関連の記載事項など
A1	連結	連結損益計算書において、研究開発費は販売費及び一般管理費の科目に含まれる。注記事項に、販売費及び一般管理費の主要な費目に調査研究費として記載されている。 平成11年度では、販売費及び一般管理費に含まれる研究開発費の総額が明記された。
	単独	損益計算書において、「調査研究費」は「販売費及び一般管理費」の科目の中に記述されている。平成11年度では、注記事項に「販売費及び一般管理費に含まれる研究開発費の総額」が明記された。
		製造原価に含まれる研究開発費もある。その額は原価と判別し難く把握されていない。一般管理費の研究開発費を10とすると1~2程度が製造原価に含まれる研究開発費として推測。額がとくに多い場合や、明らかな研究開発費に該当するような場合は、一般管理費の研究開発費として計上している。
A2	連結	研究開発活動の費用に関する記述は、連結損益計算書からは判らない。しかし、注記事項の(セグメント情報)の注欄に「営業費用のうち消去又は全社の項目に含めた配賦不能営業費用の主なものは、親会社の本社管理部門及び研究開発に係わる費用他であります。」があった。 研究開発費そのものについては、記載されていない。
	単独	研究開発活動の費用に関する記述は見当たらない。重要な会計方針の繰延資産の処理方法の項目に、「社債発行費、試験研究費、開発費は支出時に全額費用として処理しています。」と記述があった。
A3	連結	連結損益計算書の注記事項において、「販売費及び一般管理費」のうち主なものに「技術研究費」が含まれている。平成8年度、9年度、11年度はその内「退職給与引当金繰入額」が明示されている。さらに、平成11年度では、「一般管理費及び当期製造費用に含まれる研究開発費」の額が記述されている。
	単独	損益計算書の注記事項において、技術研究費は販売費及び一般管理費の主要な費目に含まれている。平成8年度、11年度はそのうち退職給与引当金繰入額が明示されている。
		従来の技術開発費では研究成果であるサンプルを有償で提供し、収益は使用した技術開発費で相殺していた。即ち、研究開発にかかった費用が100、有償サンプルが10だとすると、会計上の技術開発費は90として計上していた。会計基準変更後の技術開発費は、研究開発にかかった費用の100を計上している。 一般管理費と製造原価に含まれる分のどちらにも共通に含んでいる定常費については、それぞれの研究開発費で案分している。
A4	連結	連結損益計算書の注記事項において、「販売費及び一般管理費」の主要な費目のなかに平成10年度までは、「技術研究費」として、平成11年度は、「研究開発費」として記載されている。また、平成11年度では「一般管理費に含まれる研究開発費」が、先に示した「販売費及び一般管理費の主要な費目の研究開発費」と同額であることを示し、更に「当期製造費用に含まれる研究開発費」はない旨、記述されている。 損益計算書の注記事項において、販売費及び一般管理費の主要な費目のなか

企業	決算	研究開発関連の記載事項など
A4	単独	<p>で、一般管理費に技術研究費として平成10年度まで、平成11年度は研究開発費として記載されている。そのうち、減価償却費も明示されている。また、平成11年度では当期製造費用に含まれる研究開発費はない旨、記述されている。</p> <p>「当期製造費用に含まれる研究開発費」は無い。</p>
A5	連結	<p>連結損益計算書をみると販売費及び一般管理費の科目の中に研究費として記載されている。</p> <p>(追加情報)を見ると、平成11年度の(研究開発費)の項目に、「当年度より研究開発費(ソフトウェア制作費を除く)については、「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 日本公認会計士協会・会計制度委員会報告第12号)に基づき、全て発生時に費用処理する方法に変更している。この変更により、従来と同一の基準を採用した場合と比べ、営業利益及び経常利益は各々1,104百万円少なく計上され、固定資産に計上されていた前年度末の未償却残高1,798百万円を特別損失に計上したことにより、税金等調整前当期純利益は、2,902百万円少なく計上されている。セグメント情報に与える影響は(セグメント情報)に記載している。」とある。さらに、(セグメント情報)の(注)を見ると、事業の種類別セグメント情報では、「追加情報に記載のとおり、当年度から研究開発費(ソフトウェア制作費を除く)の計上基準を変更したことにより、従来と同一の基準によった場合と比べ当年度は、医薬品事業について営業利益は1,104百万円少なく、資産は2,902百万円少なく計上されている。なお、他の事業については、セグメント情報に与える影響はない。」、所在地別セグメント情報では、「追加情報に記載のとおり、当年度から研究開発費(ソフトウェア制作費を除く)の計上基準を変更したことにより、従来と同一の基準によった場合と比べ当年度は、本邦について営業利益は1,104百万円少なく、資産は2,902百万円少なく計上されている。なお、その他の地域については、セグメント情報に与える影響はない。」とある。</p> <p>平成8年度には、委託研究費の費用計上基準の変更を実施している。</p>
	単独	<p>損益計算書をみると連結損益計算書と同様、販売費及び一般管理費の科目の中に研究費として記載されている。注記事項には、研究費のうち、引当金繰入額及び主なものとして、賞与引当金繰入額、従業員退職給与引当金繰入額、給料・賞与、減価償却費が記載されている。また、平成11年度では、一般管理費及び当期製造費用に含まれている研究開発費も記載されているが、販売費及び一般管理費の科目の中の研究費と同額である。</p> <p>重要な会計方針の繰延資産の処理方法の項目に、平成10年度までは、「試験研究費 ……支出時に全額費用として処理している。」と記述がある。</p> <p>平成11年度(追加情報)の研究開発費の項目には、「当事業年度より研究開発費(ソフトウェア制作費を除く)については、「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 日本公認会計士協会・会計制度委員会報告第12号)に基づき、全て発生時に費用処理する方法に変更している。この変更により、従来と同一の基準を採用した場合と比べ、営業利益及び経常利益は各々1,104百万円少なく計上され、固定資産に計上されていた前事業年度末の未償却残高1,798百万円を特別損失に計上したことにより、税引前当期純利益は2,902百万円少なく計上されている。</p> <p>平成8年度には、委託研究費の費用計上基準の変更を実施している。</p>
A6	連結	<p>連結損益計算書の注記事項を参照すると、技術研究費(平成10年度まで)又は、研究開発費(平成11年度)は、販売費及び一般管理費の科目に含まれ、そのうちの一般管理費に含まれることがわかる。また、平成11年度では、研究開発費</p>

企業	決算	研究開発関連の記載事項など
A6	連結	<p>を当期製造費用と一般管理費に分類して金額を示しているが、当期製造費用に含まれる研究開発費はない。</p> <p>平成9年度、平成10年度では、研究開発活動の項目に、研究材料費、人件費、減価償却費、その他と分類して記載している。平成11年度には総額のみしか記載されていない。</p>
	単独	<p>損益計算書の注記事項を参照すると、技術研究費（平成10年度まで）又は、研究開発費（平成11年度）は、販売費及び一般管理費の科目に含まれ、そのうちの一般管理費に含まれていることがわかる。また、平成11年度では、研究開発費を当期製造費用と一般管理費に分類して金額を示しているが、当期製造費用に含まれる研究開発費はない。</p> <p>平成9年度、平成10年度では、研究開発活動の項目に、研究材料費、人件費、減価償却費、その他と分類して記載している。平成11年度には総額のみしか記載されていない。</p>
		<p>研究材料費、人件費、減価償却費など、重要性のないものは内訳から削除した。会計基準の変更によるものではない。技術研究費から研究開発費の名称は、会計基準にしたがった。</p>
A7	連結	<p>連結損益計算書において、研究開発費は、営業費用の科目に含まれ、販売費及び一般管理費と同格に記載されている。</p>
	単独	<p>連結損益計算書と同様、損益計算書において、研究開発費は科目の一つとして独立して明記されているので、販売費及び一般管理費の科目には含まれない。研究開発費の主な費目と金額が、注記事項に記載されている。主な費目は、試験用材料費、給料手当及び賞与、退職給与引当金繰入額、旅費交通費、減価償却費、賃借料である。平成11年度は、更に「なお、当該区分の金額70,827百万円が当社における研究開発費の総額であります。」と記載されている。</p>
A8	連結	<p>事業の概況の研究開発活動の項目に、研究開発活動のために支出した費用が明記されているが、内容から推測すると連結決算に関する情報ではないと考えられる。研究開発関係の費用記載はない。</p>
	単独	<p>事業の概況の研究開発活動の項目に、研究開発活動のために支出した費用が明記されている以外、研究開発関係の費用記載はない。</p>
A9	連結	<p>連結損益計算書の注記事項にある研究開発費は、「損益の補足説明」欄から推測すると、営業外費用の雑損失に含まれていると考えられる。</p>
	単独	<p>平成10年度以前の損益計算書の注記事項には、販売費及び一般管理費の内訳の販売間接費及び一般管理費に技術研究費と掲載されていたが、平成11年度では研究開発費となっている。更に、平成11年度では、損益計算書の注記事項に新たに「研究開発費の総額」の項目が追加され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額が記述された。この金額（300,135百万円）から推測すると、当期製造費用に含まれる研究開発費は81,101百万円となる。</p>
A10	連結	<p>連結損益計算書の注記事項において、研究開発費は「販売費及び一般管理費・主要な費目及び金額」欄に表示されている。平成11年度では、「一般管理費及び当期製造費用に含まれる研究開発費」欄が追加されている。販売費及び一般管理費に含まれる研究開発費と同額である。</p>
	単独	<p>連結損益計算書と同様、損益計算書の注記事項に、研究開発費は販売費及び一般管理費の主要な費目として金額も含め表示されている。平成11年度では、一般管理費及び当期製造費用に含まれる研究開発費も示されたが、販売費及び一般管理費に含まれる研究開発費と同額であった。</p>

企業	決算	研究開発関連の記載事項など
A11	連結	研究開発費は、連結損益計算書の注記事項の「損益の補足説明」欄などからすると営業外損益のその他に含まれている。
	単独	平成11年度の損益計算書の注記事項に、「一般管理費および当期製造費用に含まれる研究開発費」が記載された。
		研究開発費は、これまでグループ各社を含めた連結で算出していたが、会計基準の変更により単独で算出するようにした。
A12	連結	連結損益計算書の売上原価および販売費・一般管理費の科目の売上原価と販売費および一般管理費の注記（連結財務諸表注記）を参照すると、研究開発費および広告宣伝費の欄に、売上原価に計上された研究開発費が記載されている。
	単独	損益計算書の販売費および一般管理費の科目に開発研究費として記載されている。 平成11年度財務諸表の注記に、研究開発費の総額として一般管理費および当期製造費用に含まれる研究開発費が記載された。この金額（研究開発費の総額）が開発研究費より多いことから、製造費用に含まれる研究費があることが推定される。
A13	連結	平成11年度は、研究開発活動の項目に研究開発費の連結の総額が明記された。平成10年度以前では研究開発費関係の費用についての記述はない。
	単独	平成10年度に、研究開発活動の項目に研究開発費の総額が明記されている。 平成11年度は、損益計算書の注記事項の一部に、「また、販売費及び一般管理費に含まれている研究開発費は 22,605百万円であります。」と記述された。 重要な会計方針に、繰延資産の処理方法欄があり、「試験研究費及び開発費は、支出時に全額費用として処理しています。」とある。
A14	連結	試験研究費は、「連結財務諸表の注記」の「その他費用の補足情報」の欄に記載されている。 平成11年度に、研究開発活動の項目に研究開発費の総額が初めて明記された。
	単独	損益計算書の注記事項を参照すると、平成10年度以前は、試験研究活動に伴う費用の総額が記述され、この「試験研究費」は、各費用に含まれている旨あり、主な内訳として、給料手当、賞与引当金繰入額、研究用材料費、設計委託費、減価償却費に分類され明示されていた。 一方、平成11年度の損益計算書の注記事項を参照すると、一般管理費および当期製造費用に含まれる研究開発活動に伴う費用の総額が記述され、この研究開発費は、各費用に含まれている旨あり、主な内訳は前述の各費用が記載された。
A15	連結	企業集団の状況の研究開発活動の項目に、各期（平成9年、平成10年、平成11年）の試験研究費の総額が記述されている。 連結財務諸表の注記事項の主要な会計方針についての概要の連結会計方針を参照すると、「当社の連結財務諸表は、米国において一般に認められた会計原則（会計原則審議会基準書、財務会計基準審議会基準書等）に基づいて作成されております。……当社が採用している会計処理の原則及び手続き並びに表示方法のうち、わが国の連結財務諸表原則及び連結財務諸表規則に準拠した場合と異なるもので主要なものは次のとおりであり、金額的に重要性のある項目については、わが国の基準に基づいた場合の連結税引前純利益に対する影響額を併せて開示しております。…試験研究費は外部委託の試験研究費及び試験研究用専用資産も含め発生時に費用として計上しております。その影響額は、…であります。」とある。 また、注記事項の法人税等の項目に、「…、繰延税金資産及び負債を生じさせている主な一時的差異の税効果額は以下のとおりであります。…研究開発費



企業	決算	研究開発関連の記載事項など
A15	連結	(税務上資産化しているもの)」が記述されている。 注記事項の損益の補足説明の項目に、試験研究費が記述されている。
	単独	損益計算書の注記事項に、販売費及び一般管理費の主要な費目として試験研究費が示され、更にその試験研究費の主な内訳として、給料手当、退職年金拠出金(平成8年、平成9年のみ)、福利厚生費(平成8年、平成9年のみ)、減価償却費、研究材料費、特許関係費、その他、に分類し記述されている。
		連結(米国会計基準)の方が、単独に比べ試験研究費が少ない点は、単独では今までの償却分、研究開発費の範囲の違い、海外の子会社との研究委託に対し長期前払い費用として処理するため。
A16	連結	平成9年度、平成10年度の研究開発に関する記述は、企業集団等の状況の研究開発活動の項目に、研究開発費の額が記述されているのみである。平成11年度の報告書では、従来単独の研究開発費を記述していた、事業の状況の研究開発活動の項目に移されている。また、平成11年度の連結損益計算書の注記事項に、「一般管理費及び当期製造費用に含まれている研究開発費は453,367百万円である。」と明記されるようになった。
	単独	平成9年度、平成10年度の研究開発に関する記述は、事業の概況の研究開発活動の項目に、研究開発費の額が記述されているのみである。平成11年度の報告書では、損益計算書の注記事項に、「一般管理費及び当期製造費用に含まれている研究開発費は402,865百万円である。」と明記されるようになった。
A17	連結	連結損益計算書を参照すると、研究開発費が営業費用の科目に含まれ記載されている。研究開発費は、販売費及び一般管理費、売上原価と同格になっている。事業の状況の研究開発活動の項目に、「研究開発部門は子会社として独立し、技術者が自由闊達に研究開発活動を行っている。当連結会計年度における研究開発費の総額は、334,036百万円です。」とある。
	単独	平成11年度の財務諸表等の追加情報の項目に、「研究開発費については、従来、製造費用に含めて処理していましたが、「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」(日本公認会計士協会・会計制度委員会報告第12号平成11年3月31日)において明確化された研究開発費の範囲およびその会計処理に従い、当期から損益計算書「販売費及び一般管理費」に含めて計上しています。これに伴い、従来の方法に比べ、「売上原価」は303,981百万円少なく、「売上総利益」は同額多く計上され、「販売費及び一般管理費」は317,602百万円多く、「営業利益」、「経常利益」および「税引前当期純利益」はそれぞれ13,621百万円少なく計上されています。」と記載されている。 平成8年度から平成10年度までは、製造原価明細書の注に、研究委託費は、経費のうちの主なものにあげられ、金額が記載されていた。平成11年度は損益計算書の注記事項に、販売費及び一般管理費のうち主要な費目として研究開発費が記載され、研究開発費の総額も同額で記載されている。
A18	連結	研究開発費は平成11年度に連結損益計算書の注記事項に、販売費及び一般管理費の主要な費目及び金額に19,682百万円と記載された。また、販売費及び一般管理費並びに当期製造費用に含まれる研究開発費23,571百万円として平成11年度分が記載されている。このことから当期製造費用に含まれる研究開発費があることがわかる。平成10年度以前の研究開発費については不明である。
	単独	研究開発費は平成11年度に、販売費及び一般管理費の科目の中に記載された。しかし平成10年度以前については連結と同様不明である。また、注記事項に研究開発費の総額として、販売費及び一般管理費並びに当期製造費用に含まれる研究開発費21,017百万円が平成11年度分として記載されている。このことから当期

企業	決算	研究開発関連の記載事項など
A18	単独	製造費用に含まれる研究開発費があることがわかる。
		従来は日経会社情報、会社四季報等、I R (Investor Relations)、P R (Public Relations) 情報として研究開発費を公開していたが、有価証券報告書では平成11年3月期以降から記載するようになった。有償サンプルの収入に関しては、従来より営業外収益として算入しているため、基準変更後も会計上の変化はない。
A19	連結	事業の状況の研究開発活動には、「該当事項はありません。」と明記されている。
	単独	事業の状況の研究開発活動には、「該当事項はありません。」と明記されている。
A20	連結	<p>試験研究費は、連結損益計算書の注記事項の電気通信事業営業費用の内訳に明記されている。平成11年度では更に、電気通信事業営業費用及びその他事業営業費用に含まれている研究開発費が記述された。</p> <p>平成10年度に研究開発用固定資産臨時償却費を特別損失の科目で整理している。これは、注記事項に「研究開発用固定資産臨時償却費は、親会社の再編成を控え実施された基盤的研究に対する研究開発体制の見直しに伴い、研究開発用固定資産について実施した臨時償却にかかるものである。」と明記されている。更に平成11年度では、研究開発用固定資産の臨時償却費について、連結損益計算書の特別損失として「過年度研究開発費等」という科目に整理している。注記事項には、「過年度研究開発費等については、前期以前において制作を開始したソフトウェア及び研究開発に使用される機会装置類について、発生時に費用処理すべき金額を一括償却したものである。」と説明されている。</p>
	単独	試験研究費は、損益計算書の営業費用の科目の中に明記されている。注記事項には、研究開発費の総額として営業費用に含まれる研究開発費が記述されている。連結同様、平成10年度に研究開発用固定資産臨時償却費を特別損失の科目で整理している。これは、注記事項に「研究開発用固定資産臨時償却費は、当社の再編成を控え実施された基盤的研究に対する研究開発体制の見直しに伴い、研究開発用固定資産について実施した臨時償却にかかるものである。」と明記されている。
A21	連結	<p>平成11年度の連結損益計算書の注記事項には、「営業費用のうち販売費及び一般管理費の内訳」と「研究開発費の総額（一般管理費に含まれている研究開発費）」の項目がある。前者の「営業費用のうち販売費及び一般管理費の内訳」には、「電気事業営業費用（相殺消去後...）」に含まれる販売費及び一般管理費の金額であり、...。なお、電気事業における連結会社間の取引に係わる相殺消去は、電気事業営業費用総額で行っていることから相殺消去前の金額を記載している。」とあり、研究費が記載されている。また、後者の「研究開発費の総額」には、一般管理費に含まれている研究開発費の額が記述され、補足として『当連結会計年度から研究開発費等に係わる会計基準（「研究開発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日企業会計審議会））に基づく研究開発費の総額を記載している。』と記述されている。この金額は、事業の状況の研究開発活動に示されている、「電気事業に係わる研究開発費」と「その他の事業に係わる研究開発費」の合計である。この電気事業に係わる研究開発費には、電気事業会計規則と異なり、研究費に、修繕費・除却費、人件費、減価償却費、諸税、特研設備振替関連費用等を含んでいない。</p> <p>研究費は、損益計算書の電気事業営業費用明細表を参照すると、全額が一般管理費の科目に含まれていることが判る。平成11年度の注記事項には、研究開発費の総額として一般管理費に含まれている研究開発費が記述されている。しかし、</p>

企業	決算	研究開発関連の記載事項など
A21	単独	この額は、先に示された値と異なっている。電気事業営業費用明細表は、電気事業会計規則に準じ、研究費には、修繕費・除却費、人件費、減価償却費、諸税、特研設備振替関連費用等を含んでいない。一方、研究開発費にはこれらの費用も含んでいる。
A22	連結	平成8年度、平成9年度、平成10年度には、研究開発費に関する記述はない。しかし、平成11年度には、平成10年度分に関する内容も記述されていた。連結財務諸表作成のための基本となる事項の追加情報として『(研究開発費)「当連結会計年度から研究開発費等に係わる会計基準」(平成10年3月13日企業会計審議会)に基づき、新たに発生した研究開発費は、全額発生時に費用処理しております。この変更に伴い、従来の方法によった場合に比較して、営業利益、経常利益及び税金等調整前当期純利益はそれぞれ1,038百万円少なく計上されております。また、前連結会計年度まで無形固定資産の「その他」または投資その他の資産の「長期前払い費用」に計上していた研究開発費については、「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」(日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第12号 平成11年3月31日)における経過措置の適用により、従来の会計処理方法を継続して採用しております。なお、前連結会計年度に販売費及び一般管理費の各科目に含めていた研究開発費の総額は4,733百万円(給料手当1,458百万円、減価償却費1,466百万円等)であります。』とある。今年の内訳はない。また、注記事項の連結損益計算書関係において、平成11年度には研究開発費の総額として、一般管理費及び売上原価に含まれる研究開発費が記述されている。
	単独	平成11年度の損益計算書に、研究開発費は販売費及び一般管理費の科目の中に明記されている。更に、注記事項に研究開発費の総額が同額で記述されている。平成10年度以前の研究開発費の記述は見当たらない。
A23	連結	連結損益計算書では、平成10年度までは「技術研究費」、平成11年度では「研究開発費」と記述され、どちらの科目も「販売費及び一般管理費」の科目に含まれている。表示方法の変更の項目に『前連結会計年度まで独立掲記していた「技術研究費」...は、当連結会計年度より「研究開発費」として表示している。』と記述されている。また、平成11年度では、注記事項の項目に「研究開発費の総額一般管理費及び当期製造費用に含まれる研究開発費」の額が記述された。研究開発費の総額は、平成9年度、平成10年度は、企業集団の状況の研究開発活動に、平成11年度は、事業の状況の研究開発活動に掲載され、前述の損益計算書の注記事項に掲載されている額と同額であった。
	単独	連結損益計算書と同様、損益計算書では、平成10年度までは「技術研究費」、平成11年度では「研究開発費」と記述され、どちらの科目も販売費及び一般管理費の科目に含まれている。表示方法の変更に、『前期まで販売費及び一般管理費に独立掲記していた「技術研究費」...は、当期より「研究開発費」として表示している。』と記述されている。また、注記事項には、平成10年度以前は、販売費及び一般管理費の科目に含まれている技術研究費について、「当社研究部門において発生した費用であり、このほかに各工場で発生した技術研究費(...)は製造費用と計上している。」とある。一方、平成11年度では、「研究開発費の総額一般管理費及び当期製造費用に含まれる研究開発費」の額が記述された。研究開発費の総額は、平成11年度は前述の通りであり、平成9年度、平成10年度は事業の概況の研究開発活動に億円単位で記述されていた。概ね、販売費及び一般管理費の技術研究費と製造費用に含まれる技術研究費を合計したものであった。

企業	決算	研究開発関連の記載事項など
A24	連結	<p>連結損益計算書の注記事項の販売費及び一般管理費の主要な項目に、平成10年度までは「試験研究費」、平成11年度では「研究開発費」と、研究関係の費用が記述されている。また、平成11年度では、「一般管理費に含まれる研究開発費」も同額で記述されていることから、販売費の研究開発費は無いことがわかる。</p> <p>研究開発費の総額は、平成9年度、平成10年度は、企業集団の状況の研究開発活動に、平成11年度は、事業の状況の研究開発活動に記述されている。これらの額は、販売費及び一般管理費の試験研究費や研究開発費と同額である。</p>
	単独	<p>連結損益計算書と同様、損益計算書の注記事項の販売費及び一般管理費の主要な費目に、平成10年度までは試験研究費、平成11年度では研究開発費と、研究関係の費用が記述されている。また、平成11年度では、一般管理費に含まれる研究開発費も同額で記述されていることから、販売費の研究開発費は無いことがわかる。</p> <p>平成9年度、平成10年度では、研究開発費の総額は、事業の概況の研究開発活動に記述されている。この額は、販売費及び一般管理費の試験研究費と同額である。平成11年度では、研究開発費の総額は記述されていない。</p>
		<p>研究開発費は、研究を実施している場所の費用から、研究支援など、研究に従事していない部分の費用を減じて算出している。なお、生産に近い部分の研究については、試験研究費処理をせず、製造費用として扱っている。</p>
A25	連結	<p>連結損益計算書の「原価及び費用」の科目に注記があり、連結財務諸表に関する注記には、各年度の研究開発費が記述されている。</p>
	単独	<p>損益計算書では、平成10年度までは「試験研究費」、平成11年度では「研究開発費」と記述され、どちらの科目も販売費及び一般管理費の科目に含まれている。平成10年度までは「重要な会計方針」に、「繰延資産の処理方法」の項目に、試験研究費は「支出時に全額費用として処理している。」と明記している。平成11年度では注記事項に、「研究開発費の総額」の欄が新設され、「販売費及び一般管理費に含まれる研究開発費」として金額が明記されている。</p>
		<p>従来、生産に近い部分の研究について、試験研究費処理せず、製造原価に算入していた。</p>
A26	連結	<p>平成10年度までは、連結損益及び剰余金結合計算書、平成11年度は連結損益計算書を参照する。これらの注記事項についてそれぞれ確認すると、平成10年度までは「販売費及び一般管理費」の主要な費目に「技術研究費」が、平成11年度では「研究開発費」が含まれている。なお、平成11年度には、『研究開発費は全て一般管理費に含まれております。なお、「技術研究費」を「研究開発費」に名称変更しております。』とある。</p>
	単独	<p>損益計算書の注記事項を参照すると、平成10年度までは「販売費及び一般管理費」の主要な費目に「技術研究費」が、平成11年度では「研究開発費」が含まれている。なお、平成11年度には、『研究開発費は全て一般管理費に含まれております。なお、「技術研究費」を「研究開発費」に名称変更しております。』とある。</p> <p>平成10年度以前の、重要な会計方針の「繰延資産の処理方法」の項目には、「試験研究費及び社債発行費は、支出時に全額費用として処理しております。」とある。</p>
		<p>事業部門で有償サンプルとして収入を得ているケースはあるが、研究開発費が相殺されることはない。事業外収益の雑収入で処理し、原価はゼロで計上している。</p>

## 資料 3

### 研究開発に関する会計基準の変更と企業の研究開発行動に関する調査

#### 1. インタビューご協力をお願い

企業の研究開発行動に関する政府の調査には総務省の「科学技術研究調査」、文部科学省の「民間企業の研究活動に関する調査報告」などがあります。しかし、これらの統計調査だけでは捉えられないと考えられる点が多々あります。本調査は、それらの詳細な点の把握を目的として実施するものです。

なお、今回の調査は、1996年4月～2001年3月迄の決算期に研究開発繰延資産の計上を有価証券報告書上で確認した企業に依頼しております。直接お伺いしてお話を賜りたく存じますが、効果的に進めるために予め調査票の形で調査内容をお送りするものです。ぜひともご協力下さいますよう、お願い申し上げます。

#### 2. 機密の保持

個票の記載内容については秘密を厳守し、外部に公表することはありません。

#### 3. 質問票記入上をお願い

- (1) 貴社で研究活動を実施していない場合は、次ページの備考欄に印を付してください。
- (2) この質問票への記入は、研究開発の管理部門又は企画部門の責任者の方をお願いしますが、必要に応じて関係部課とも調整の上、記入してください。
- (3) 選択肢に「その他」がある設問で、これに該当する場合は簡潔に記入してください。
- (4) 不明な点は、インタビューに伺った際に御説明申し上げます。

#### 4. 回答方法

質問票に必要事項を予めご記入の上、インタビュー調査にお伺いした際にご回答ください。

#### 5. 留意事項

本質問票では、以下の様な前提条件を定義します。

特に断りがない場合の会計基準とは、研究開発費等に係る会計基準を指すものとします。

新しい会計基準は、平成11年4月1日以降に始まる事業年度から適用されています。よって貴社にお尋ねする項目の、会計基準の変更前とは、平成12(2000)年3月30日 決算日以前のものを指し示します。

(31日ではないことに注意)



**研究開発に関する会計基準の変更と企業の研究開発行動質問票**

この質問票は、研究以外の目的に使用することはありませんのでありのまま記入して下さい。

文部科学省 科学技術政策研究所

・必ずご記入ください。

会社名	
記入者名 (所属)	
資本金 (平成14年4月1日現在、 百万円未満四捨五入)	
業種番号 (平成13年度売上実績の最も多いものに関して、 業種番号表より選び番号を記入してください。)	
備考 (その他連絡事項)	: 研究活動を実施していない
研究活動を実施していない場合は に印を付してください。	

**表. 業種番号**

番号	業種	番号	業種	番号	業種
1	農林水産業	12	石油製品・石炭製品工業	24	精密機械工業
2	鉱業	13	プラスチック製品工業	25	4～24以外の工業
3	建設業	14	ゴム製品工業	26	運輸・通信・公益業
4	食品工業	15	窯業	27	卸売・小売業
5	繊維工業	16	鉄鋼業	28	ホテル及び飲食店
6	パルプ・紙工業	17	非鉄金属工業	29	金融・保険業
7	出版・印刷業	18	金属製品工業	30	不動産業及び賃貸業
8	化学肥料・無機化学・有機化学・ 化学繊維工業	19	機械工業	31	ソフトウェア業
9	油脂・塗料工業	20	電気機械器具工業	32	研究開発・分析試験業
10	医薬品工業	21	通信・電子・電気計測器工業	33	31～32以外のサービス業
11	8～10以外の化学工業	22	自動車工業	34	その他の業種
		23	22以外の輸送用機械工業		

## 1. 研究開発一般事項

**設問 1 - 1.** 貴社の研究実施部門（研究開発費使用部署）はどれですか。該当するものをすべて選び、番号を で囲んでください。

1	研究開発専門部門（研究所等含む）
2	設計部門
3	製造部門
4	企画部門
5	その他（ ）

**設問 1 - 2.** 貴社の研究開発活動目的に該当するものをすべて選び、番号を で囲んでください。

1	研究開発は商品開発上必要不可欠であり、企業として存続させるためにも不可欠だから
2	社会的責務として（研究開発活動による技術向上は社会貢献）
3	社会的体面上（他社との関係、機関投資家へ配慮等）
4	その他（ ）

**設問 1 - 3.** 研究開発費の予算検討時、ある程度の大枠を設定していますか。次の選択肢より該当するものを一つ選び、差し支えなければ比率を御記入ください。

1	「売上高」比率による枠を設定している。（ % ）
2	「販売費及び一般管理費」比率による枠を設定している。（ % ）
3	「当期純利益」比率による枠を設定している。（ % ）
4	前年実績と同水準を目安等、別の手段で枠を決めている。
5	必要な研究開発費の積み上げで決定しているため、枠を設定していない。
6	その他（ ）

**設問 1 - 4.** 必要に迫られて（新製品等の開発に欠かせない技術開発）実施しているような応用研究以外に、技術開発がされても採算が明確でないような先駆的研究開発を実施していますか。また、先駆的研究開発は景気変動に応じて、研究規模を変化させていますか。次の選択肢より該当するものを一つ選び、番号を で囲んでください。

1	最低限必要な研究のみ実施	設問 1 - 5 . へ	
2	先駆的研究開発を実施	A	景気変動に無関係に一定割合、一定額等の研究を実施
		B	景気変動に応じて研究を実施

**設問 1 - 5.** 研究開発人員の年間を通しての変動について該当するものを一つ選び、番号を で囲んでください。

1	年間ほぼ一定
2	必要に応じ、常に変動
3	設計・製造部門等の従事者が研究開発業務の兼務者として必要に応じ実施しているので把握が困難
4	その他（ ）

**設問 1 - 6 .** 研究開発にアウトソーシングをしていますか。また、どのような業務に用いていますか。簡潔に記入してください。

1	している	業務の概要
2	していない	

**設問 1 - 7 .** 連結対象会社との研究開発の関係について

1	研究開発での相互関係はないので、重複研究があるかもしれない
2	役割分担を決め効率的に研究開発を行っている
3	2の役割を担い、研究受託側となっている
4	2の役割を担い、研究委託側となっている

**設問 1 - 8 .** 研究開発の研究実施部門から研究成果利用部門への技術移転はどのように行われていますか。

1	成果物（報告書等）の移転
2	研究者の移転
3	成果物（報告書等）と研究者の移転
4	その他（ ）

**設問 1 - 9 .** 研究開発の成果品（試作品含む）を有償サンプル（他社の反応、クレーム、改良点の把握を目的とした）として、他社から収入を得た実績がありますか。

1	実績あり
2	実績なし
3	判らない



## 2. 研究開発会計関連事項

**設問 2 - 1.** 貴社において、製造費用に含まれる研究開発費（一般管理費以外の研究開発費）について該当するものの番号を で囲んでください。

1	一般管理費に含まれる研究開発費のみで、製造費用に含まれる研究開発費はない。
2	一般管理費と製造費用に含まれる研究開発費がある。
3	一般管理費に含まれる研究開発費はなく、製造費用に含まれる研究開発費のみがある。
4	全ての研究開発費は独立掲記している研究開発費に含まれている。
5	その他（ ）

**設問 2 - 2.** 会計基準の変更前後における貴社の研究開発活動費の名称について該当するものの番号を で囲んでください。

変更前	変更後	名 称
1	1	研究開発費
2	2	試験研究費
3	3	技術研究費
4	4	調査研究費
5	5	開発研究費
6	6	研究費
7	7	開発費
8	8	その他（ ）

**設問 2 - 3.** 貴社において使用されている「研究開発費（試験研究費等）」の定義は、どのような資料を根拠にしているますか。該当する資料を会計基準の変更前と後について、それぞれ1つ選び番号を で囲んでください。

変更前	変更後	
1	1	財務諸表等規則
2	2	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
3	3	商法
4	4	法人税法施行令
5	5	研究開発費等に係わる会計基準（平成10年3月13日企業会計審議会）
6	6	社内独自のマニュアル
7	7	その他（ ）

**設問 2 - 4** . 今回の会計基準の変更によって、開発費の一部から次の定義が削除されました。会計基準の変更前、貴社の研究開発費に含まれていた項目を全て選び、番号を で囲んでください。

1	新技術の採用のための支出の一部
2	新経営組織の採用
3	資源の開発
4	市場の開拓等に支出した費用
5	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

**設問 2 - 5** . 会計基準の変更前、開発費は繰延資産計上することが可能でしたが、繰延資産計上していましたか。該当するものを選び番号を で囲んでください。

1	繰延資産にしたことがない
2	繰延資産にしたことがある
3	繰延資産にしていたが、変更後の計上はない
4	現在も繰延資産に計上している

設問 2 - 6 . へ

**設問 2 - 5 a** . 会計基準の変更前、「繰延資産 - 開発費」の償却科目をご記入ください。

--

**設問 2 - 5 b** . 繰延資産になっている開発費のうち、研究開発費に該当する部分の会計基準変更時の償却方法について該当するものを選び番号を で囲んでください。

1	繰延資産が変更時になく、償却も発生していない
2	従来からの繰延資産償却方法を継続実施
3	繰延資産中の開発費の一括償却を実施

設問 2 - 6 . へ

設問 2 - 6 . へ

**設問 2 - 5 c** . 繰延資産開発費の一括償却時の償却方法について該当するものを選び番号を で囲んでください。

1	営業外費用 - 償却費
2	特別損失 - 償却費
3	売上原価 - 当期製品製造原価
4	販売費及び一般管理費

**設問 2 - 6** . 会計基準の変更前、試験研究費を繰延資産計上することが可能でしたが、繰延資産計上していましたか。また、償却方法について該当するものを選び、番号を で囲んでください。

1	繰延資産にしていない
2	繰延資産にしたことがあるが、変更前に既に計上していない
3	繰延資産にしていた

設問 2 - 7 . へ

**設問 2 - 6 a** . 会計基準の変更前「繰延資産 - 試験研究費」の償却科目をご記入ください。

--

**設問 2 - 6b.** 繰延資産になっている試験研究費のうち、研究開発費に該当する部分の会計基準変更時の償却方法について該当するものを選び番号を で囲んでください。

1	繰延資産が変更時になく、償却も発生していない
2	従来からの繰延資産償却方法を継続実施
3	繰延資産試験研究費の一括償却を実施

設問 2 - 7 . へ

設問 2 - 7 . へ

**設問 2 - 6c.** 繰延資産試験研究費の一括償却時の償却方法について該当するものを選び番号を で囲んでください。

1	営業外費用 - 償却費
2	特別損失 - 償却費
3	売上原価 - 当期製品製造原価
4	販売費及び一般管理費

**設問 2 - 7.** 繰延資産にしていたものに該当するものを で囲んでください。(複数選択可)

1	研究成果
2	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
3	ソフトウェア
4	その他 ( )

**設問 2 - 8.** 会計基準の変更前、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」の額は研究開発費の総額に対して何パーセントぐらいありましたか。

--

**設問 2 - 9.** その他(下記参照)の会計基準変更により、研究開発費の増減への影響があったものに該当する番号を で囲んでください。影響がない場合 7 を で囲んでください。

1	「事業税の表示区分変更」
2	「税効果会計」
3	「事業用土地の再評価」
4	「金融資産の再評価」
5	「退職給付会計」
6	「ソフトウェアの新規取得」
7	研究開発費に対して、上記(1~6全て)の変更に伴う影響はない

<参考>

「事業税の表示区分変更」により、従来「販売費及び一般管理費」に計上していた事業税については、税引前当期純利益から控除することとなった。

「ソフトウェアの新規取得」とは、市場販売目的および自社利用目的のソフトウェアで新規に取得され、無形固定資産に計上された金額。

**設問 2 - 10 .** 研究開発費の person 費区分を明確にするため、研究兼務者の研究開発従事時間の管理を行っていますか。また、研究開発従事時間の管理を行っていない場合の研究開発費の person 費はどのように算出していますか。次の選択肢より該当するものの番号を で囲んでください。

1	行っている	設問 2 - 11 . へ	
2	行っていない	A	研究兼務者の person 費は研究開発費に含めていない
		B	研究兼務者の研究従事時間は推定時間を利用して計算
		C	研究本務者しかいないので時間管理の必要がない
		D	その他 ( )

**設問 2 - 11 .** 研究課題毎の詳細な研究開発費を把握していますか。該当するものを一つ選び番号を で囲んでください。

1	研究課題毎の区分が困難なので詳細は判らない。
2	研究課題毎の区分に研究者の person 費は含まれていないが、それ以外の部分は詳細に判る。
3	研究課題毎の区分は明確であるが、研究者の person 費は按分した費用で判る。
4	研究課題毎の区分が明確であり、研究者の勤務時間を反映した詳細な費用が判る。

**設問 2 - 12 .** 有価証券報告書の「研究開発費の総額」と、総務省の科学技術研究調査に対する御社の回答の「社内、社外で使用した研究開発費の合計」が、一致しますか。

1	一致する
2	一致しない

**設問 2 - 13 .** 総務省の科学技術研究調査の実施に際し、主に会計データを利用して作成していますか。

1	会計データを利用して作成
2	会計データとは別に、科学技術研究調査のための処理を実施している
3	その他 ( )

**設問 2 - 14 .** 「日経会社情報」等への研究開発費データの出典について該当するものを 1 つ選び番号を で囲んでください。

1	会計データ
2	会計データと付随するデータを組み合わせて
3	その他 ( )

本調査にご回答いただきまして、誠にありがとうございました。

## 資料4 . 質問票の結果とインタビュー成果

・繰延資産計上会社のうち無作為に依頼し協力の得られた企業について、質問票に沿って結果を示し、インタビューで得られた知見を加えまとめたものである。なお、必要に応じて有価証券報告書調査企業で得られた知見も含めた。

### 設問1 - 1 . 研究実施部門について

調査した企業すべてにおいて、研究所を含む研究開発専門の部署を抱えており、一部の企業では、製造部門や設計部門、わずかであるが企画部門でも研究を実施していた。

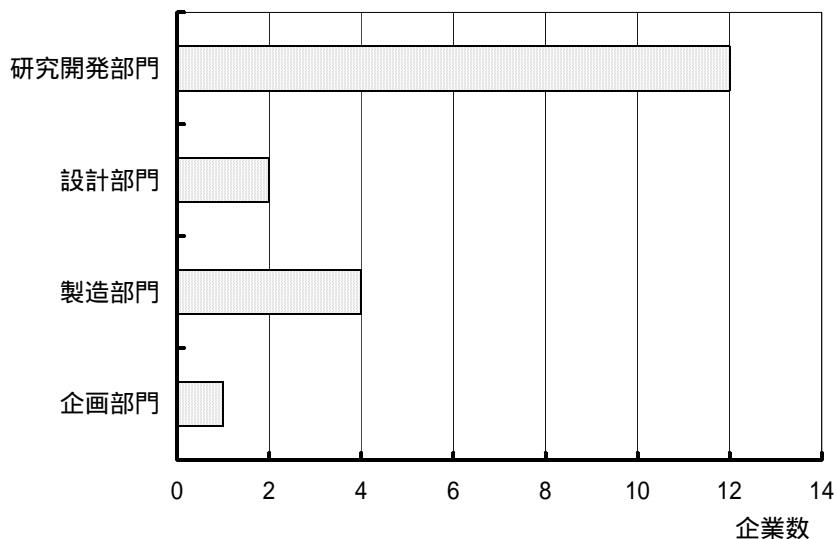


図1-1 . 研究実施部門

### 設問1 - 2 . 研究開発活動の目的について

ほとんどの企業で、研究開発は商品開発上必要であり、企業の存続のためにも必要不可欠と考えている。他には、「技術基盤の構築」のためという回答もあったが、これも将来における他社との技術の差を最終目的と捉えることができる。また、研究開発の目的は一つだけでないことから、近年求められている環境問題対策などから、社会的責務を挙げている企業が半数あった。参考文献11（平成13年科学技術研究調査）にも示されているが、特

定目的別研究費のなかで環境の保護が大幅な増加を示している結果と関連があると考えられ、社会的にも環境問題に取り組むことが趨勢となっていることを反映している。

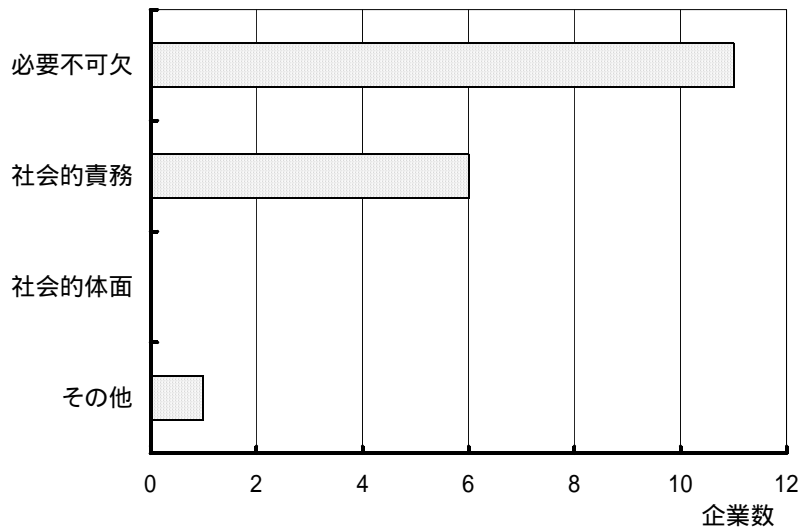


図1-2 . 研究目的

### 設問 1 - 3 . 研究予算枠について

研究開発費予算の設定目安は、必要分を積算して検討している企業と、前年度実績同水準を目安としている企業が多い。有価証券報告書調査企業のインタビューの傾向は、この調査票の結果の傾向とは同様であった。

この質問については、予算の立て方を問うようにすることで、より企業の研究開発費に対する考え方がつかめたはずであると考えられる。例えば、結果として売上高比率の数パーセントに抑えるということは、前年と売り上げが同じ場合は前年実績と同じ位と考えられるので、予算計上のフローチャートを問うべきかもしれない。また、予算計画の時点と研究実施時点など、インタビュー時の情勢の違いにより一概に言えない面もあると推測される。参考文献12（平成13年度民間企業の研究活動に関する調査報告）の研究費増減理由のデータを見ると、研究費減少理由のトップは「売上高又は利益の減少見込み」であり、逆に増加理由のトップが「特定分野の研究費の増額」であることから、予算計画時は、積み上げ等により、例年通りの研究予算を目安として計画するものの、実施中に売上や収益情勢が計画より悪化していると判断した時は研究費を抑制し、売上高比率の数パーセントという目安で検討されるのではないかと推測できる。もし、売上や収益情勢が好転の時は選択した特定分野に研究費を注ぎ込み、企業競争力を高めようとしているのではないかと推測される。

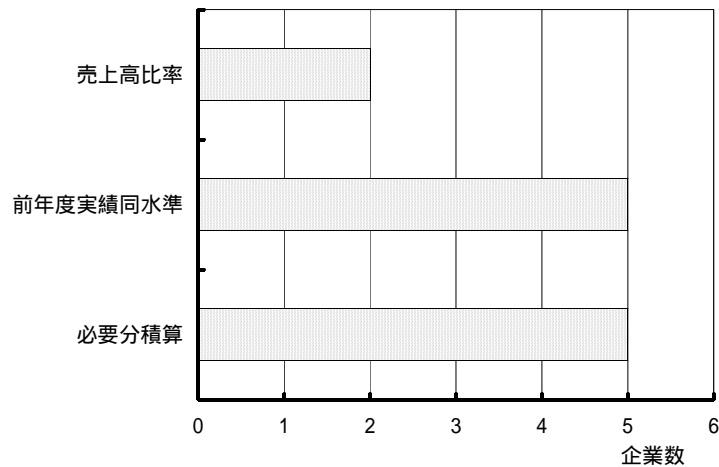


図1-3 . 研究予算の目安

#### 設問 1 - 4 . 先駆的研究について

必要に迫られて（新製品等の開発に欠かせない技術開発）実施しているような応用研究以外に、技術開発がされても採算が明確でないような先駆的研究開発に対して、研究開発費をどのように振り分けているかを質問した結果、半数の企業が景気の変動とは関係なく実施し、さらに全体の25%の企業が景気変動に応じつつも成功するかわからない研究に投資を行っている。つまり、75%の企業が採算不明の先駆的研究に投資を行っている。残り25%の企業は必要最低限の研究開発を行っている。この問いでは、「先駆的な研究開発」という曖昧な定義での質問をあえて行った。参考文献12でも示しているように、近年の製品寿命の短命化による研究開発期間の短縮化傾向と、基礎研究費から開発研究費への傾注が強くなりつつあるなかで、採算上困難な研究開発、即ち基礎研究に近い分野の研究について、各企業がどのように考えているかを調べた。

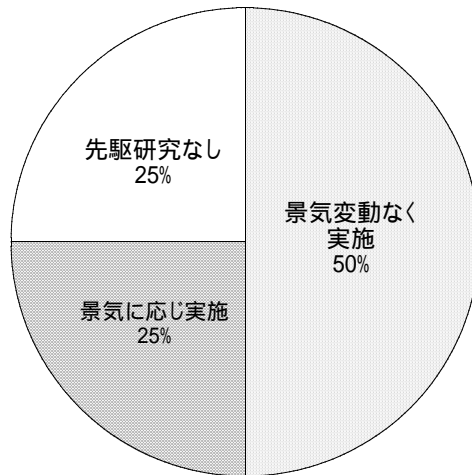


図1-4 . 先駆け研究の実施状況

#### 設問 1 - 5 . 研究者の通年変動について

研究開発人員の年間変動状況は、67%の企業が一定であり、フレキシブルに変動する企業は17%であった。変動すると回答した企業には建設業、機械工業に属していた。その他、有価証券報告書調査企業のインタビュー企業（化学工業）でも、研究開発に携わった人材を技術移転と共に現場（プラント）へ異動させるので随時変化している例もある。技術移転に関しては設問 1 - 8 を参照。

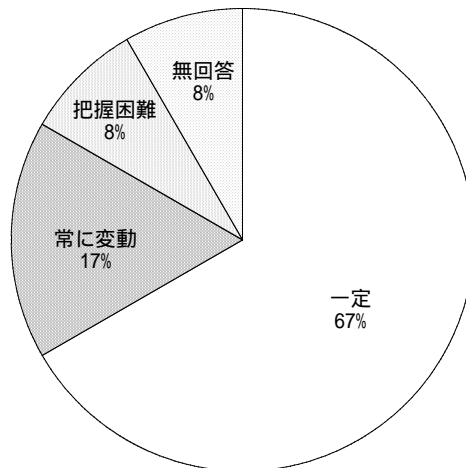


図1-5 . 研究開発人員の年間変動状況



### 設問 1 - 6 . 研究開発のアウトソーシングについて

アウトソーシングは、59%の企業が実施し、33%の企業が行っていなかった。なお、インタビューで判明した点は、アウトソーシングの範囲について、企業によって考え方に違いがあり、例えば、大学に研究業務の一部を委託する場合について含めている企業もあれば、産学間連携の共同研究と解釈し含めない企業もある。本調査では、とくにこの点について触れなかったため、各社の認識に任せた結果を示す。

アウトソーシングの業務は、分析、比較試験、安全性試験、評価、ソフト開発、等の定型業務の他、分析手法そのものや、基礎試験、プロジェクトの一部分など、研究の根幹部分に係わる内容まで幅広く行われていることが判明した。

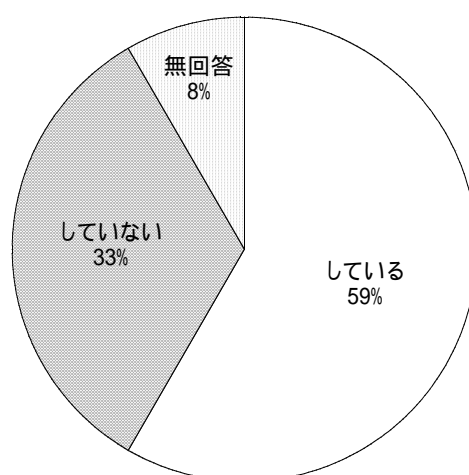


図1-6 . アウトソーシング実施状況

### 設問 1 - 7 . 連結対象会社との研究開発関係について

連結対象会社との研究開発の関連状況は、連結会社のない「該当なし」企業を除き、相互に役割分担している企業と委託側企業の企業ばかりであり、ほとんどすべて役割分担を決め効率的に研究を行っていることになる。

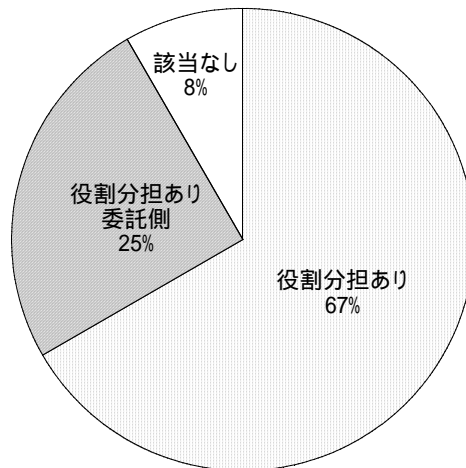


図1-7 . 連結対象会社との研究開発の関連状況

**設問 1 - 8 . 研究開発の技術移転について**

研究実施部門からの研究開発成果の技術移転については、報告書や研究成果物による移転はすべての企業で行われているが、研究者の移転が伴うケースは17%と少ない。

技術移転が円滑に行われるには、開発部門の技術者を導入側で受け入れる体制が重要であると考えられる。しかし、インタビューでは、例えば医薬品の開発は、基礎、応用、製品の順に開発が行われ、各フェーズごとに専門知識が異なる研究者により、流れ作業的に成果が受け継がれ、最後に臨床試験を経て製品になる。このように受け継がれる技術に対して、受け入れ側が成果物のみで十分に足るようであれば、技術移転はうまく成り立っていると考えられ、技術移転の形態の良し悪しは分野により一概に言えないことがわかった。

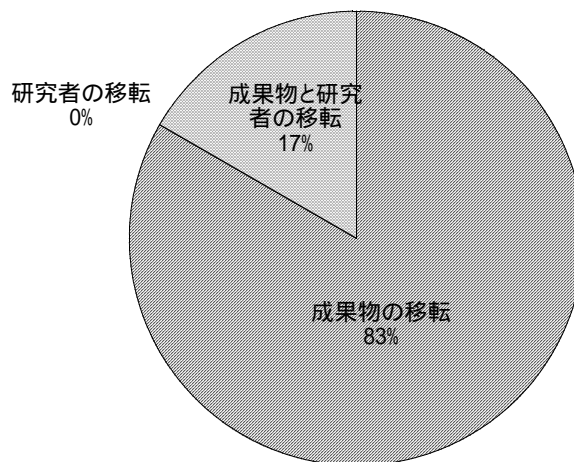


図1-8 . 研究開発の技術移転方法

### 設問1-9. 有償サンプルについて

研究成果品の有償サンプルについて確認した。有償サンプルの提供実績のある企業が33%あった。有価証券調査報告書調査企業のインタビューでは、従来の技術開発費では研究成果であるサンプルを有償で提供し、その収益を使用した技術開発費で相殺していた。即ち、研究開発にかかった費用が100、有償サンプルが10だとすると、会計上の技術開発費を90として計上していた。会計基準変更後の技術開発費は、研究開発にかかった費用の100を計上しているとのことである。しかし、この例では額も少なく、有償サンプルとしての割合は非常に小さいものであり、有償サンプルを計上している企業も多くないことから統計上も誤差の範囲であると考えられる。無料サンプルだと配布しても試用しない例が多く、しかも試用してくれたとしても不具合があっても無料だから仕方がないと考えクレーム情報が得難い。このため無料サンプルを提供しても費用が必要な割には、開発に役立ち難い。一方有償サンプルは需要者が試用者であることから、不具合時は問い合わせがあり、適正な開発品の評価を得ることができる。

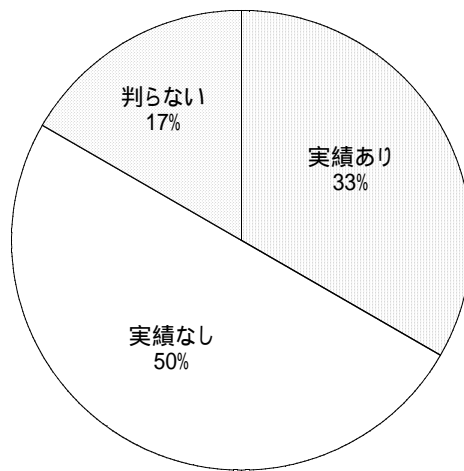


図1-9. 研究成果品の有償サンプル提供

### 設問 2 - 1 . 研究開発費の分類状況

従来の有価証券報告書では、「一般管理費に含まれる技術研究費」のみ掲載すればよく、「製造原価に含まれる研究開発費」が全くない企業であれば、研究開発費総額になる。しかし、現実には図2-1に示すように、「製造原価に含まれる研究開発費」も別に計上している企業も同じくらい多いことがわかる。

インタビュー調査全般で、従来の有価証券報告書には、「一般管理費に含まれる技術研究費」のみ掲載していたが、会計基準の変更の結果、「製造原価に含まれる研究開発費」を含んだ費用が新たに掲載した企業も数多くあることが確認された。

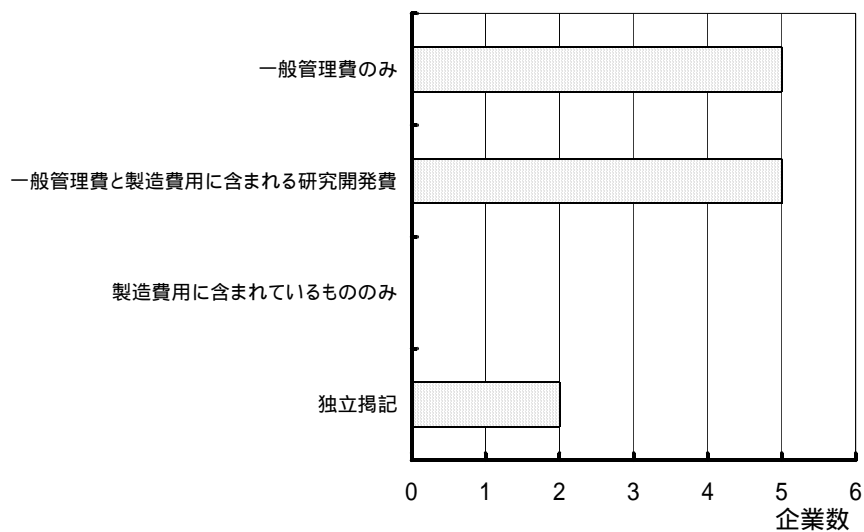


図2-1 . 研究開発費の費目処理

### 設問 2 - 2 . 会計基準の変更前後の研究開発活動費の費目名称について（複数選択可）

既に、財務諸表データなどから把握していた通り「研究開発費等に係る会計基準」の適用後は、試験研究費や技術研究費などから研究開発費に名称の変更がみられた。インタビューでは、他の会計規則に規定された通り名称に「試験研究費」を使用している企業もあった。また、有価証券報告書調査企業のインタビュー時、従来より「技術研究費」として記述していたので、「研究開発費等に係る会計基準」の適用後も同様にしているが、「研究開発費等に係る会計基準」の「研究開発費」と同じであり、今後、名称変更を検討したいと回答した企業もあった。

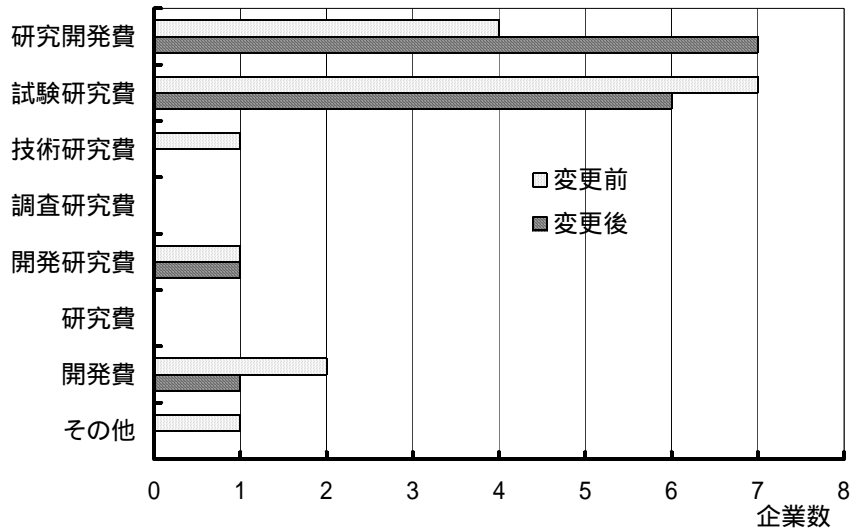


図2-2. 研究開発費の費目処理

**設問 2 - 3 . 「研究開発費（試験研究費等）」の定義の根拠について**

研究開発費の定義の根拠は、従前は「財務諸表等規則」を基本としていたものが、「研究開発費等に係る会計基準」を基本とするものになったきている。しかし、定義自体の違いはほとんどないことから、影響はないと考えている企業がインタビューでは多かった。また、その他に含まれていた研究開発費の定義根拠は「業種別財務諸表規則（例・電気事業、ガス事業、地方鉄道、自動車運送業、の各会計規則や通運事業の財務諸表の様式を定める省令、建設業法施行規則、と水産業、海運企業、造船業財務諸表準則）」であり、定義の根拠を統一する事が望まれる。

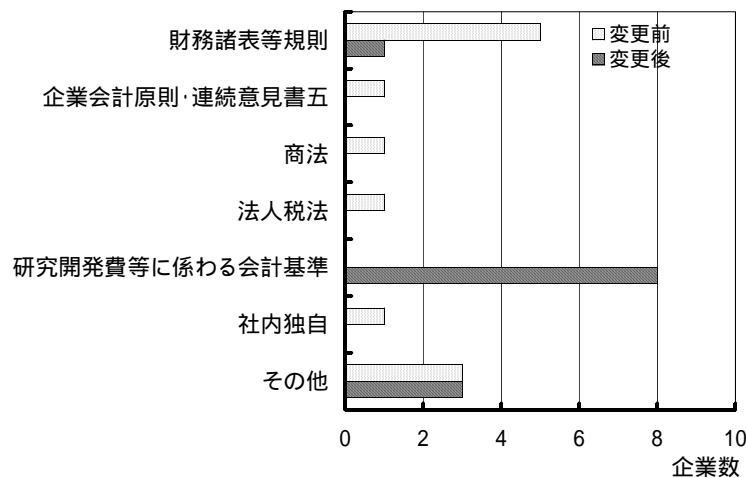


図2-3. 研究開発費の定義根拠

#### 設問 2 - 4 . 会計基準の変更前、研究開発費に含まれていた開発費の項目について

意外にも全問の「影響はない」と考えている企業が多いのに対し、研究開発費から除外された内容が含まれていた。ただし、この問いに重大な欠点があり、「新技術の採用のための支出の一部」の意味として、研究開発に含まれない方を示したつもりであるが、逆の意味で捉えられている可能性があることが、その旨把握し「該当なし」と選択肢にない回答を得たことから調査終了後にわかった。このため、「新技術の採用のための支出の一部」と「該当なし」のデータには留意が必要である。また、複数選択回答もあるので、企業数との関係はない。

インタビューによると、「資源の開発」には、工場跡地の再開発、「新技術の採用のための支出の一部」には、海外企業との技術提携費用などがあつた。また、ガス事業の企業でも回答が異なるが、「新技術の採用のための支出の一部」、「生産設備の大規模な配置換え費用」に含まれるかわからないが「天然ガス転換に係わる費用」を計上しているが、研究費としての認識はない。その他、インタビューの協力が得られなかったので、調査には含めなかったが、小売業において「新店舗の開業に伴う費用」を計上している例があつた。

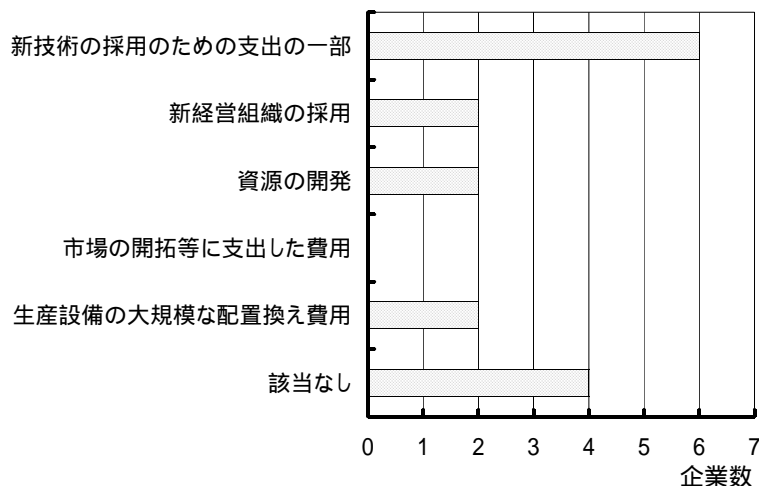


図2-4 . 研究開発費に含まれていた開発費分の内容

#### 設問 2 - 5 . 開発費の繰延資産計上状況

調査企業のうち10社が繰延資産の開発費を計上していた。その内3社が前述の「業種別財務諸表規則」が適用されている。

開発費に限らず、繰延資産の償却方法は、インタビューから概ね次のような考え方を得た。「従来の償却方法を継続」を採用した企業は、繰延資産額がその企業の財務に与える影響が大きい場合であり、従来との財務の変化が極力少なくなるようにしていた。例えば医薬品業では、研究開発は長期間を必要とし研究開発費の額も多くなっており、成果を繰

延資産にしていた企業の負担は非常に大きくなってしまふ。そのため、前述のように従来との財務の変化が極力少なくなる償却方法を選択している。「一括償却」した企業は財務状況に若干余裕があり、特別損失や営業外費用で処理し次期以降の経営状況を明確にする目的がある。

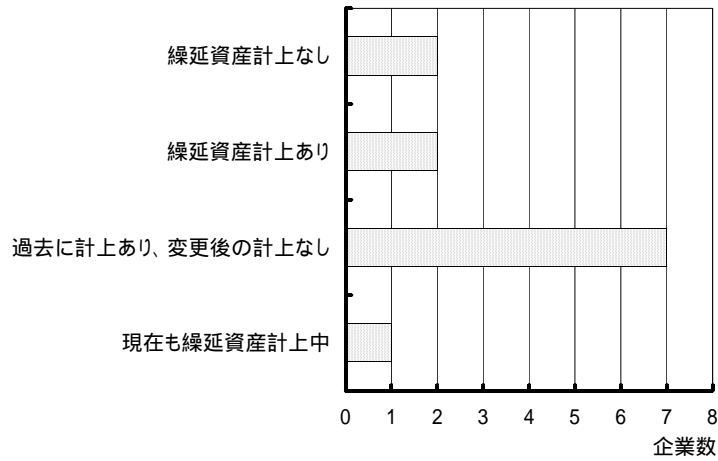


図2-5 . 繰延資産 - 開発費の計上状況

設問 2 - 5 b . 償却方法

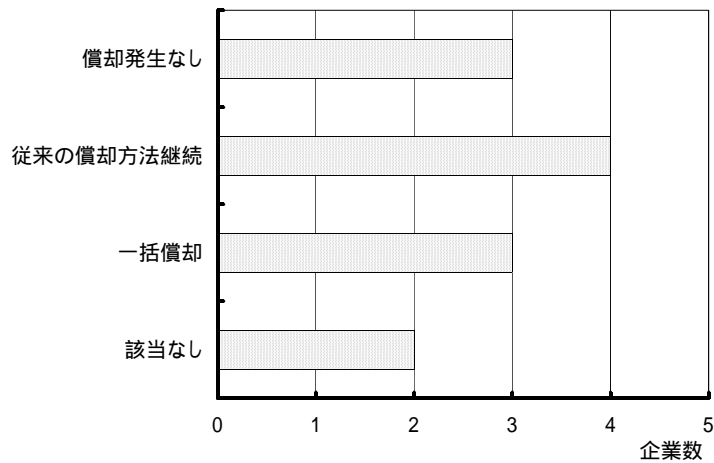


図2-5b . 変更時の繰延資産 - 開発費の償却方法

設問 2 - 5 c . 償却方法

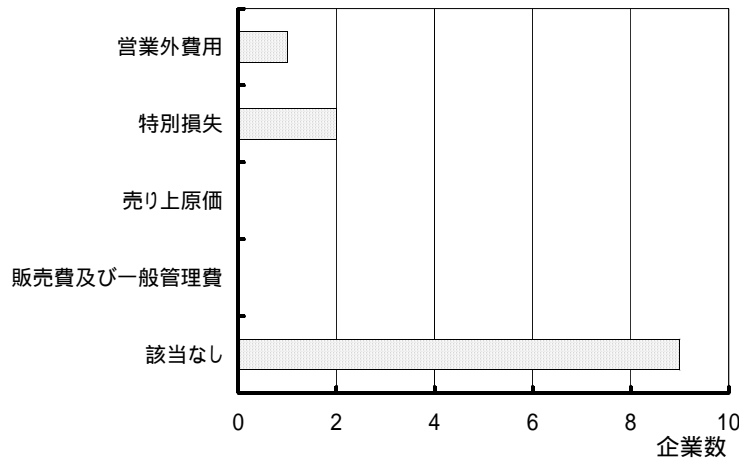


図2-5c . 変更時の繰延資産 - 開発費の償却費

設問 2 - 6 . 試験研究費の繰延資産計上状況

試験研究費だけではなく、開発費を含めた繰延資産を計上しなかった企業の多くは、資産としての根拠が乏しいと判断していた。繰延資産を計上するにあたり、根拠を明確にする必要がある。試験研究費も例外でなく企業 B 9 の企業では、「1984年以降、技術開発本部で『重点指定新分野』に指定する、事業化を急ぐべき研究開発に関わる全ての費用」を繰延資産に計上していた。理由は、事業化を急ぐ様な研究を重点的に行うことで、将来必ず成果を生み、売り上げとの対応がかなうと考え、何時、花が咲くかわからないような研究開発とは違うと考えていた。なお、この重点指定新分野の研究開発の範囲は、基礎から応用分野すべてを含んでいた。

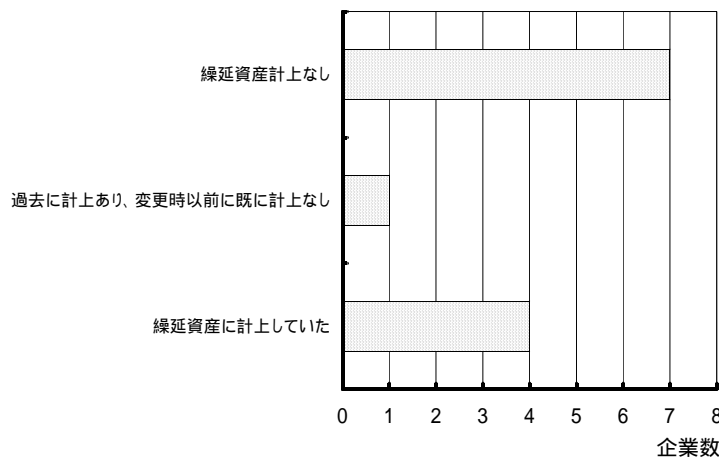


図2-6 . 繰延資産 - 試験研究費の計上状況



一方、その背景には財務上の影響も絡んでいることが、企業A3のインタビューでわかった。その企業では、20年程前（昭和50年代頃）、経営状況が苦しい時に繰延資産の処理について検討した。結局一度も計上することはなかったがということであるが、財務状況がさらに悪化していたならば、繰延資産計上をしていた可能性がある。つまり、B9の企業でも、当時、財務状況が良ければ繰延計上をしなかった可能性もある。そういった意味合いからすると、今回調査した、有価証券報告書調査企業の方は、財務状況が比較的よい企業を選定したことになる。

**設問2 - 6 b . 償却方法**

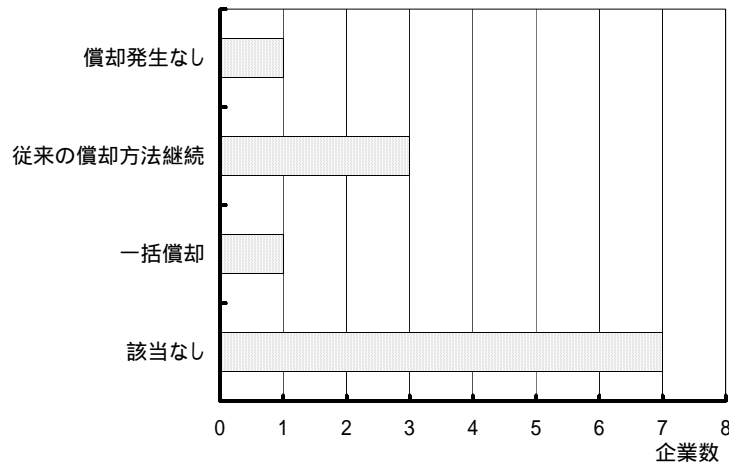


図2-6b . 変更時の繰延資産 - 試験研究費の償却方法

**設問2 - 6 c . 償却方法**

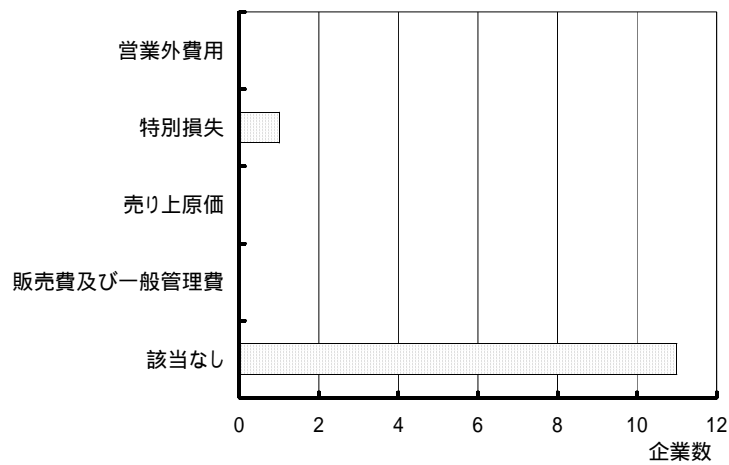


図2-6c . 変更時の繰延資産 - 試験研究費の償却費目

設問 2 - 7 . 研究開発関連の繰延処理していた内容について

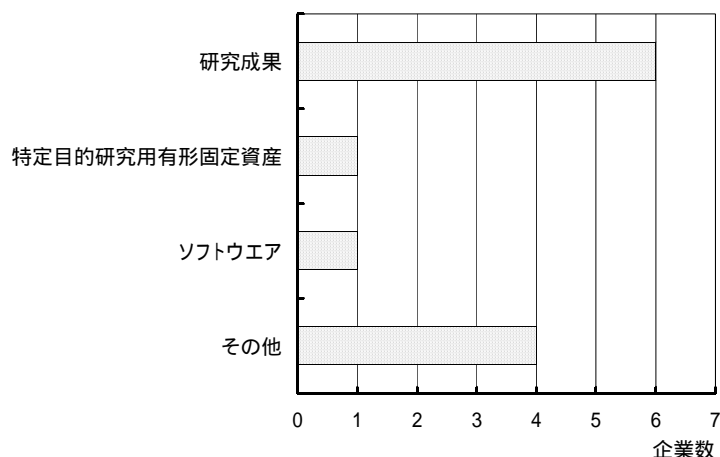


図2-7 . 研究開発関連の繰延処理内容

設問 2 - 8 . 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

繰延資産と違い、研究開発用の有形固定資産は、有価証券報告書調査企業でも計上されている。しかし、特定の研究開発目的だけに使用される有形固定資産の機械装置等はなく、汎用品だけで研究を実施している企業も多い。また、特定の研究開発目的だけに使用される機械装置等があっても、研究が限定されていることからわかり、その額は企業の研究開発費全体からすると1%以下であり、少ないことがわかった。企業によっては、集計が困難であり把握していない企業すらあった。しかしながら、「研究開発費等に係る会計基準」の設定に伴って、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」について発生時の費用処理になったことから、従来の研究開発費と比べ、会計基準設定後の研究開発費はわずかであるが増加傾向になっていると推測される。

設問 2 - 9 . その他の会計基準変更について

その他の会計基準変更では、「退職給付に係わる会計基準」が33%の企業で研究開発費の増減へ影響を与えていることがわかった。研究開発費の人件費がこの影響で増加した企業も多く聞かれた。増加額は、通常の賃上げ等の要因と同程度と認識している企業もあった。一括で償却した企業では、特別損失に計上しており、したがって、直接の影響は少なかったが、研究開発費の増加要因となっていることはわかった。

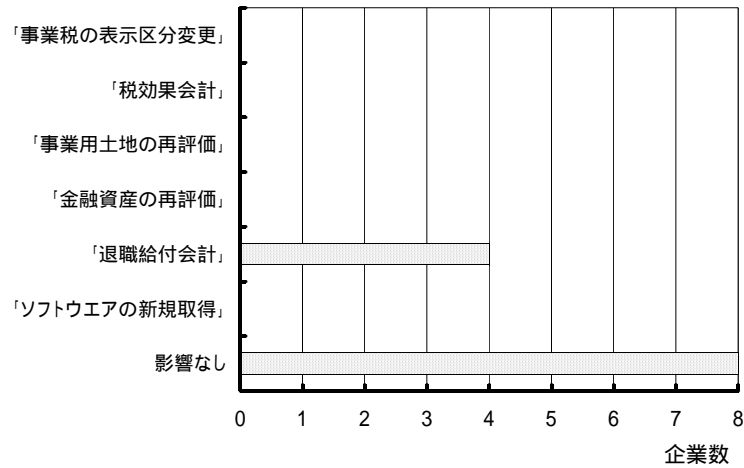


図2-9．その他の会計が研究開発費へ与えた影響

### 設問 2 - 10．研究兼務者の研究開発従事時間の管理

研究開発費を詳細に把握するには、研究開発費の大部分を占める人件費についてどのように計上しているか知る必要がある。研究開発は、研究開発だけを業務にしている者だけで構成しているわけではなく、設計や製造部門においてそれぞれの業務を兼務しながら研究開発を実施している企業も多い。研究兼務者の人件費がどのように研究開発費に割り当てられているか把握するために、研究兼務者の研究開発従事時間の管理について調査した。その結果、研究兼務者の研究従事割合に応じた人件費を研究開発費に割り当てしている企業が多く、その他、研究兼務者がいないので研究開発従事時間の管理を行う必要のない企業の人件費とを合わせると、研究開発費の人件費についての精度は高いと考えられる。

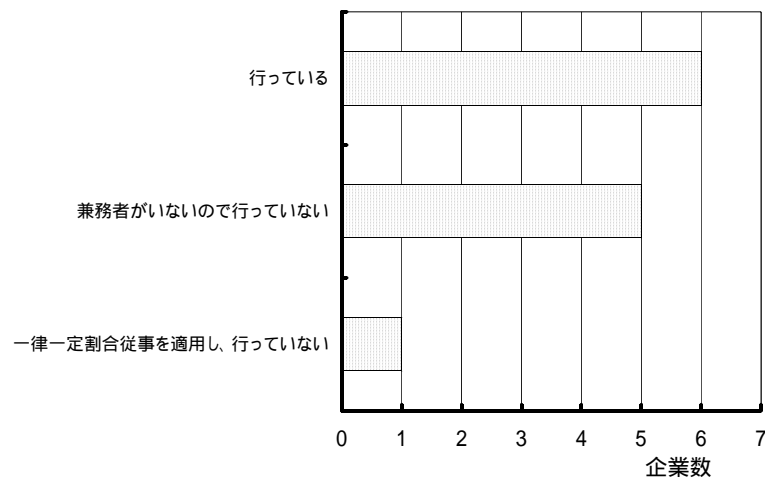


図2-10．研究兼務者の従事管理

**設問 2 - 11 . 研究開発費の研究課題ごとの管理**

さらにすすめると、科学技術研究調査の基礎研究、応用研究、開発研究の費用額を算出するには、それぞれの研究に属する課題ごとに研究開発費を把握せねばならない。研究課題ごとの詳細な研究開発費を把握するには、研究課題ごとに研究従事者の時間管理が必要になる。場合によれば、輻輳して使用している研究装置などの費用についても、研究課題ごとに案分しなければならぬ。さらに複雑になれば、研究開発費の研究課題ごとの区分すら困難な研究開発もある。これらのことから、研究開発費の多くを占める人件費について、各企業が研究課題ごとにどのように把握しているか調査した。その結果、製造会社の多くでは従来より用いていた原価計算の仕組みを利用し、研究課題ごとの時間管理を行い、研究課題ごとの研究開発費を把握していることがわかった。しかし、半数以上の企業が人件費に関して、按分を用いないとわからないという実態も掴めた。

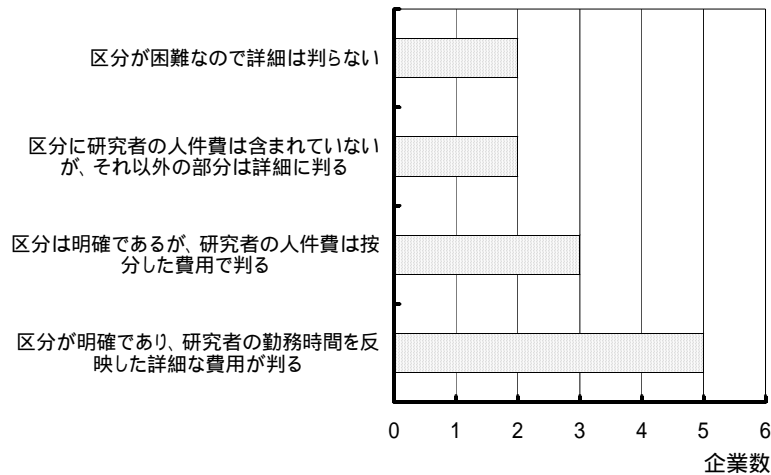


図2-11 . 研究開発費の研究課題ごとの人件費管理

**設問 2 - 12 . 有価証券報告書の「研究開発費の総額」と、総務省の科学技術研究調査の「社内、社外で使用した研究開発費の合計」について**

有価証券報告書の「研究開発費の総額」は「社内、社外で使用した研究開発費の合計」とは異なり、本来自己負担研究費と同じでなければならない。科学技術研究調査は、研究開発支出額を主眼に把握している。一方、費用額について社内使用研究費を例とすると、有形固定資産の「償却費」と「購入費」の差のみであり、従来の財務諸表上の研究開発費とは、本質を異にしている。繰延資産に計上した研究開発の償却額については、まったく考慮されておらず、繰延資産を計上した企業では、会計上の研究開発費とは異なっているはずである。インタビュー調査の結果では一致すると回答した企業も半数に達し、科学技術研究調査と会計上の違いについてあまり認識されていないことがわかった。

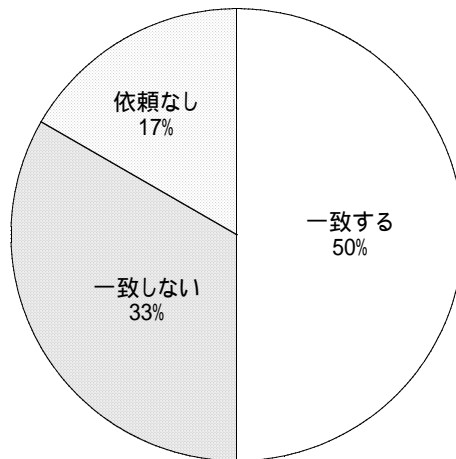


図2-12 . 科学技術研究調査と研究開発費の総額との関係

**設問 2 - 13 . 総務省の科学技術研究調査作成のために利用するデータ**

会計データとは別に原価計算の仕組みを利用している企業もあるが、多くの企業は、会計データをもとに科学技術研究調査に回答していることがわかった。

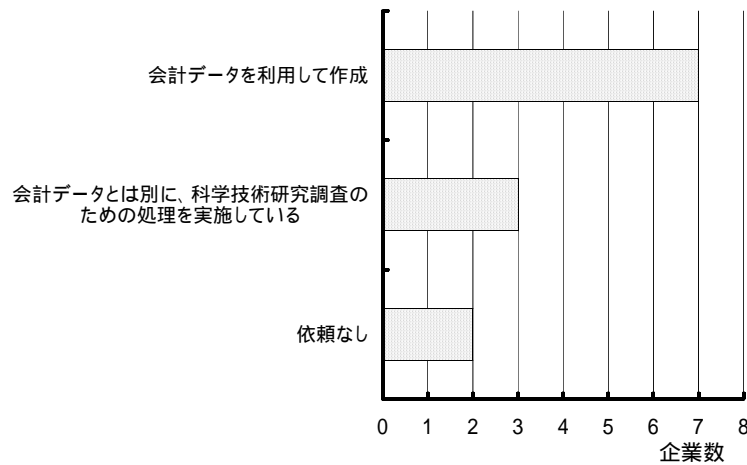


図2-13 . 科学技術研究調査の根拠

**設問 2 - 14 . 「日経会社情報」等への研究開発費データの根拠**

「日経会社情報」等への研究開発費データの出典は、全ての企業が会計データに基づいているとのこと。一部企業からは、有価証券報告書をもとにしていると考えられるが、はっきりとはわからないという企業もあった。