

各国の研究開発費会計基準の比較研究

西 澤 脩

1. 内外の研究開発費会計基準

(1) 研究開発費会計の国際会計基準

国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : IASC) は、1973年6月29日に、オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、日本、メキシコ、オランダ、英国及びアイルランド並びにアメリカ合衆国の指導的会計諸団体(日本は日本公認会計士協会)の合意によって成立した。IASC は、「監査の対象となる計算書及び財務諸表の提示にあたり準拠すべき基本的諸基準を、公共の利益のために作成公表し、かつ、これが世界的に承認され遵守されることを促進する」ことを目的としている (『国際会計基準に関する趣意書』より)。

この目的を達成するため、起草委員会が選定した主題について公開草案 (Exposure Draft) が準備され、全体委員会の検討に委ねられる。2/3以上の賛成によって承認されると、「国際会計士会議」への参加資格を有する専門職業的会計団体に送付される。その結果寄せられた意見や提案をもとに改訂し、それが本委員会の議決権総数の3/4以上の支持を得て承認されると、「国際会計基準」(International Accounting Standards) として確定され、発効する。

これまでに国際会計基準としては、十数号が発効しているが、そのうち1978

第1表 各国会計基準の比較一覧表

国名	『わが国会計基準』	『国際会計基準』	『英国会計基準』	『米国会計基準』
題名	試験研究費・開発費等	『研究開発活動会計』	『研究開発会計』	『研究開発費会計』
件名	『商法』、『税法』等の会計法規	『国際会計基準』第9号	『会計基準委員会報告書』	『財務会計基準書』第2号
制定	＜法規によって相違する＞	I A S、1978年7月	A S C、1975年1月	F A S B、1974年10月
研究開発の定義	研究 事物、機能、現象等について新知識を得るために、或いは、既存の知識の新しい活用の道を開くために行われる独自の努力及び探求(『科学規則』)	新しい科学的・技術的知識・理解を得ることを期待して企てられた創的で計画的な調査(3)	新しい科学的・技術的知識・理解を得るために、実施する独自の調査 (18 a b)	新しい知識の発見を目的とした計画的な探索又は批判的調査 (8 a)
	開発 研究及び実際の経験から得た知識の利用であり、新しい材料、製品、システム、工程等の導入又は既存のこれらのもの改良をねらいとする研究(『科学規則』)	商業的生産の開始に先立って、研究成果その他の知識を、新しいか又は実質的に改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスの生産計画又は設計へ具体化する。(3)	商業的生産の開始に先立って、科学的・技術的知識を新しいか又は実質的に改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスの生産に利用すること。(18 c)	研究成果又は他の知識を、販売を目的とするか使用を目的とするかに関係なく、新製品・新工程又は現製品・現工程の実質的な改良を計画・立案することにとり入れること。(8 b)
研究開発費に算入する費目	①人件費(研究関係従業者の給与、退職金、社会保険料等) ②原材料費(主要原料費、主要材料費、補助材料費、部分品費、試作品費等) ③有形固定資産の減価償却費 ④その他経費(図書費、光熱水道費、旅費、通信費、保険料、事務費、消耗品費、印刷費等)(『科学規則』)	①研究開発に従事する人員の給与、賃金等 ②研究開発のために消費された材料、用役費 ③研究開発に利用された設備・施設の減価償却費 ④研究開発に関連した間接費 ⑤特許権の償却費等、その他(以上15)	<該当なし>	①材料費・減価償却費及び転用不能な材料・設備の取得額 ②人件費(給料、賃金、付帯給与) ③無形資産の償却費、転用不能な無形資産の取得額 ④企業外部が行なったサービスの費用 ⑤間接費の合理的配賦額(以上11)
研究開発費から除外する費目	①品質管理、検査、試験、測定、分析の費用 ②経済的生産のための機器の設計費 ③地形図の作成、地下資源の探査、地質調査等のデータ収集の費用 ④特許の出願・訴訟の費用 ⑤研修・訓練費(『科学規則』)	①一定の契約のもとに他人のために実施される研究開発費 ②石油、ガス、鉱山埋蔵物の探鉱費 ③準備操業段階にある企業の研究開発費(以上2) ④既存製品の生産を維持する費用 ⑤販売を促進するための費用(以上7)	①第三者が直接支払う研究開発費 ②第三者が実費を補償する契約で行なう開発費と生産費 ③鉱山埋蔵物の位置探索・探掘の費用(18) ④市場調査費(16)	①企業外部者のために行なう研究開発の費用 ②契約により支払を受けることが明らかな間接費(以上2) ③探査、採掘権の取得、試掘、探掘、採鉱等の活動費(3) ④商業生産初期の費用、定期的改良費、特許関係費、その他(10)
会計処理基準	費用計上 「左ノ目的ノ為ニ支出シタル金額ハ之ヲ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得」(『商法』第286条の3)	研究開発費は、繰延べられる開発費を除き、発生した期間に費用として計上(16)	①純粋・応用研究費は、支出年度に償却(20) ②開発費は、繰延分は除き、支出年度に償却(21)	研究開発費は、金額、発生時に費用として計上(12)
	固定資産 他に転用できる試験研究設備の取得原価は固定資産(『意見書』三へ)	<該当なし>	固定資産の費用は、固定資産に計上し、耐用年数にわたって償却(19)	他に転用可能な設備施設、無形資産は固定資産に計上(11)
	仕掛品 <該当なし>	<該当なし>	代価補償契約で研究開発を行なう場合、期末までに支払を受けていないものは、仕掛品に計上(14)	<該当なし>

研究開発費を繰延べできる条件の繰延経理の金額		<p>〔特に繰延べ条件を明示していないので、特定目的に該当する支出さえあれば、繰延べすることができる。〕</p> <p>①製品・製造工程が明確に定義されており、それに負担させる費用が、個別に識別できること。 ②製品・製造工程の技術的な企業化可能性が明示されていること。 ③企業経営者が製品・製造工程を生産・販売・利用する意図があることを明らかにしていること。 ④製品・製造工程の将来の市場性について明確な徴候があるか、あるいは販売ではなく内部で使用する場合には、企業にとっての有用性が十分に明示されること。 ⑤プロジェクトを完成し、製品・製造工程を販売するに十分な資源が存在すること。又は入手できると合理的に期待されること。(以上17)</p>	<p>①明確に定義されたプロジェクトが存すること。 ②プロジェクトの所要費用が、独立して識別できること。 ③プロジェクトの企業化可能性が合理的正確さで評価できること。 ④プロジェクトの最終的な販売可能性が合理的正確さで評価できること。 ⑤開発費及び関連費用の合計額が、将来の収益によって十分に回収しうるものと合理的に予測されること。 ⑥プロジェクトを完成し、運転資金の増加をまかなうに十分な資源が存在するか、又は入手できると合理的に期待されること。(以上21) ⑦将来の収益によって、その回収が確実であると合理的にみなしうるとき。(22)</p>	<p><以下該当なし></p> <p>(参 考)</p> <p>当審議会は、研究開発費の発生時にとりうる会計処理法として、次の4法を検討した。</p> <p>①研究開発費の全額を発生時に費用として計上する。 ②研究開発費の全額を発生時に資産に計上する。 ③所定の条件を満す場合には、発生時に研究開発費を資産に計上するが、その他の研究開発費は全額費用として計上する。 ④将来の便益の発生を明らかにしうるまで、特別勘定に研究開発費の全額を累計してゆく。(以上37)</p> <p>上記の4法を検討した結果、研究開発費は全額発生時に費用として計上するとの結論に達した。その理由は以下のとおり。(38)</p> <p>①将来便益の不確実性……個々の研究開発プロジェクトからえられる将来の便益は、通常極めて不確実である。(39) ②費用と便益の因果関係の欠除……研究開発費と特定の将来便益との間の直接的関係は、一般に明示できない。(41) ③経済資源の会計認識……研究開発費は、資産として会計認識を受けけるための測定可能性基準を満たすことができない。(45)</p>	
	繰延べうる金額	<p>「左ノ目的ノ為ニ特別ニ支出シタル金額 ①新製品又ハ新技術ノ研究 ②新技術又ハ新経営組織ノ採用 ③資源ノ開発 ④市場ノ開拓」(「商法」第286条の3) ⑤経常費の性格のものは含まない。(「財表要領」86、87)</p>	<p>①その完成までにさらに必要となる開発費 ②これに関連する製造費用 ③製品を販売する際に直接発生する販売・管理費 ④繰延金額と①②③の合計額は、将来得られる収益により回収されると合理的に期待される金額以下(以上18)</p>	<p>①その完成までにさらに必要となる開発費 ②これに関連する製造費用 ③これに関連する販売及び管理費 ④繰延金額と①②③の合計額は、将来の収益によって回収しうるものと合理的に予測される金額以下(以上21d)</p>	
	継続・統性	<p>企業会計は、その処理の原則及び手続を毎期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。(「会計原則」第一、5)</p>	<p>繰延べるといふ会計方針が採用された場合には、すべての開発活動に対しその方針を適用(19)</p>	<p>開発費を繰延べるか否かを決定する基準は、継続して適用(24)</p>	

研究開発費の繰延経理	償却する方法	「其ノ支出ノ後五年以内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」(「商法」第286条の3)	①製品の販売量 ②工程の利用度 ③製品が販売されると期待される期間 ④工程が使用されると期待される期間	①製品の販売量 ②工程の利用度 ③製品が販売されると期待される期間 ④工程が使用されると期待される期間	④費用の確認と対応……原因と結果を結びつけ、組織的にかつ合理的に配分するという原則を適用できないので、研究開発費は費用として認識する。(49) ⑥効果情報の有用性……研究開発費は、企業の潜在収益力を評価するのに役立たないので、資産計上しない。(50)
	再査閲	繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎として、政令で定めるところにより計算(「法人税法」第32条)。 〈該当なし〉	繰延開発費は各会計期間の終りに再調査。(21)	繰延開発費は、各会計期間の終りに検証。(25)	
	未償却残高の費用振替	試験研究が成功したときでも、試験研究費の未償却残高を資産として無形固定資産に振り替える必要はなく、逆に失敗したときでも、これを金額償却して、その金額を営業外費用もしくは特別損失として処理しなくてもさしつかえない。(「意見書」三へ) 取得の時ににおいて繰延資産として計上されている試験研究費の額は、当該工業所有権の取得価額に算入する。(「基本通達」7) 〈該当なし〉	①開発費の繰延基準(17)が、もはや適用できなくなったとき。 ②開発費の繰延基準(17)を満たしていても、繰延金額(18)が、将来えられる収益により回収されると合理的に期待される金額を超えた場合。 (以上21)	①開発費の繰延基準(21)が、もはや適用できなくなったとき。 ②開発費の繰延基準(21)の適用が疑問と考えられるとき。 (以上25)	
	再繰延	一旦費用処理した開発費は、再び資産として計上しない。(22)	一旦費用処理した開発費は、費用処理した際の不確実性要素がなくなった場合でも、再計上しない。(26)		
開示	開示金額	繰延資産の金額から償却額を直接控除した残高(「財表規則」第38条) 技術研究費は、一般管理費として独立表示(「財表規則」第86条)	①繰延べた開発費 ②繰延べた開発費の償却費 ③費用計上された研究開発費(23)	〈該当なし〉	①損益計算書が対象とする各期間に費用に計上した研究開発費の総額(13)
	開示内容	償却額は、当該繰延資産の金額から直接控除(「財表規則」第38条)	①研究開発費に採用された会計方針(12) ②繰延開発費の期中増減額・期末残高 ③未償却残高の償却についての予定・採用された基準(以上24) ④プロジェクトの概要、進捗度、追加費用(14)	①採用した会計方針(29) ②繰延開発費の増減額、期首・期末の繰延金額(27)	対象は繰延べた政府規制企業 ①会計方針(償却基準を含む) ②研究開発費の総額、資産計上した研究開発費、繰延べた研究開発費の金額(14)

年7月に確定した第9号では、『研究開発活動会計』（“Accounting for Research and Development Activities”）がとりあげられている。これは1980年1月1日以降に開始する年度にかかる財務諸表から発効される。その全文の概要を表記してみれば、第1表の『国際会計基準』欄のとおりである。なお、ここでは、日本公認会計士協会の正式訳文をそのまま使用したが、用語の統一をはかるため、「研究および開発」は「研究開発」に、また「または」「および」等は「又は」、「及び」等と修正した。なお、訳文中「製造方法」又は「生産方法」(process)は「工程」のことであり、「生産工程」(production line)は「生産ライン」のことなので訂正を加えてある。

(2) 研究開発費会計の英国会計基準

英国ではASCが財務会計基準の制定に努力している。ASCは、Accounting Standard Committee（会計基準委員会）の略であって、イングランド・ウェルズ勅許会計士協会（The Institute of Chartered Accountants in England and Wales）によって設置されたものである。ASCの前身である会計基準検討委員会（Accounting Standard Steering Committee：ASSC）は、1969年12月に新しい会計基準を制定する目的で新設された。ASSCの目的は、会計基準の公開草案（Exposure Draft）を起草し、広く意見を求めるために公表することである。1970年6月26日に公開草案第1号を発表してから、今日まで十数の草案を発表している。そして、その成果を『標準会計実務報告書』（“Statement of Standard Accounting Practice”：SSAP）にとりまとめ公表している。1976年には、ASSCはASCと改称され、SSAPも『会計基準委員会報告書』（“Statement by Accounting Standards Committee”：SASC）と改称されるに至った。

ASCは、スコットランド勅許会計士協会とアイルランド勅許会計士協会の代表が正委員となり、さらに公認会計士協会と原価・管理会計士協会の代表が準委員として加わり、5協会の代表が構成している。

研究開発会計については、1975年1月に公開草案第14号『研究開発会計』(Exposure Draft 14, “Accounting for Research and Development” : ED 14) が公開され、その改訂版が1976年4月に公開草案第17号『研究開発会計—改訂版』(Exposure Draft 17, “Accounting for Research and Development—Revised” : ED 17) として公開された。その成果を基に、1975年1月に、会計基準委員会報告書『研究開発会計』(Statement by The Accounting Standards Committee, “Accounting for Research and Development”) が制定されたのである。当報告書の概要を表記してみると、第1表の『英国会計基準』欄のとおりである。なお、前記の『国際会計基準』はこの『英国会計基準』を参照して制定されたため、公開草案の公表等類似した方式がとられている。

(3) 研究開発費会計の米国会計基準

米国では、FASB が財務会計基準の制定に専念しつつある。FASB は Financial Accounting Standard Board (財務会計基準審議会) の略であって、財務会計基準を制定するために新設された独立機関である。これまで米国公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) は、会計原則審議会 (Accounting Principles Board : APB) を設けて会計原則の制定に努めてきたが、同協会から独立した機関として発展的解消を行ない、FASB を新設したのである。FASB は、7人の委員より構成され、委員は公認会計士だけでなく、学界、実業界、政府を代表する者が含まれている。FASB は、約20人からなる諮問評議会の助言を受け、一般に公正妥当と認められる会計原則の制定に当たっている。

その結果をとりまとめたのが財務会計基準書 (Statement of Financial Accounting Standards : SFAS) である。SFAS は、1973年に第1号『外国通貨による取引情報の開示』を制定して以来、すでに十数号を制定している。

そのうち、1974年10月に制定された第2号では、『研究開発費会計』(“ Ac-

counting for Research and Development Costs”) がとりあげられている。この概要を表記してみると、第1表の『米国会計基準』欄のとおりである。

(4) 研究開発費会計のわが国会計基準

わが国には上記の三基準に相当する会計基準は存せず、次の関連法規の中に分散して規定されているにすぎない。そこで、関連規定を上記三基準に比較・対応させながら、表示してみると、第1表の『わが国会計基準』欄のとおりである。

- a 『科学技術研究調査規則』（『科学規則』と略称）
- b 『商法』
- c 『法人税法』
- d 『法人税基本通達』（『基本通達』と略称）
- e 『財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則』（『財表規則』と略称）
- f 『財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則取扱要領』（『取扱要領』と略称）
- g 『企業会計原則』（『会計原則』と略称）
- h 『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書，第五，繰延資産について』（『意見書』と略称）

なお、『米国会計基準』では、繰延経理を認めていないので、第1表の「研究開発費の繰延経理」欄は空白となる。このため、当欄には〈参考資料〉として、研究開発費会計の4方法及び繰延経理を容認しなかった理由を付記してある。第1表及び本文中の（ ）内の数字は、当該基準の項目番号である。

2. 研究開発費概念の比較

(1) 研究開発の定義と種類

研究開発費の基礎をなす研究開発概念は、4基準ともほとんど同一であり、

本質的に相違するところはない。『国際会計基準』の基盤をなす『英国会計基準』は、「本報告書で使用する研究開発の種類に関する定義は、当主題に関する資料収集のために世界的に使用されている OECD の定義を基礎としたものであることを明らかにしている（3）。OECD の定義は、次のようなものである（OECD Manual より）。

- a 研究……新しい科学的知識を得るために行なう研究
- b 開発研究……科学的知識の利用であって、新しい材料、装置、製造工程、システム、サービスの導入又は既存のこれらのものの実質的な改良を目的としたもの。

これを『英国会計基準』は、次のように改訂し整備充実をはかった（18）。

- a 研究……新しい科学的又は技術的知識及び理解を得るために実施する独創的研究
- b 開発……商業的生産の開始に先立って、科学的又は技術的知識を、新しいか又は実質的に改良された材料、装置、製品、製造工程、システム又はサービスの生産に利用すること。

これを一部修正したのが、『国際会計基準』である。米国には、アメリカ科学財団（National Science Foundation）の有名な定義があるが、『米国会計基準』の定義は、NSFの定義より『国際会計基準』の定義に類似している。わが国の定義としては、『会計原則』及びそれを法制化した『商法』、『税法』、『財表規則』の「試験研究費及び開発費」の定義が引合いに出されることがあるが、これは繰延べしうる研究開発費を定義したものにすぎない。むしろ研究開発費全体の定義は、『科学規則』の定義を参考にすべきである。この定義も『国際会計基準』と極めて類似している。『英国会計基準』と『科学規則』は、研究をさらに基礎（純粋）研究と応用研究に再分類している。

（2）研究開発費の範疇と費目

上記の研究開発のために消費される費用が研究開発費であって、以下の費目

が含まれることは、各基準ともほとんど同一である。ただし、『英国会計基準』には、別段の定めはないが、同一とみなして差支えない。

- a 人件費（給料・賃金のほか付帯給与を含む）
- b 原材料費（原料費，材料費，その他資材費）
- c 償却費（有形資産の減価償却費のほか，無形資産の償却費も含む）
- d その他の経費（直接経費のほか，間接費の配賦額も含む）

以上の費目でも，次のものは研究開発費とならないから，これを除外することが，各基準にそれぞれ明記されている。

- a 受託研究費……単独の受託研究費のほか，共同研究費のうち他社負担分も含む。「一定の契約のもとに他人のために実施される研究開発費」（『国際会計基準』2，①），「第三者が直接支払う研究開発費」（『英国会計基準』18，①），及び「企業外部者のために行なう研究開発の費用」（『米国会計基準』2，①）が前者に該当し，「第三者が実費を補償する契約で行なう開発費と生産費」（『英国会計基準』18，①）及び「契約により支払を受けることが明らかな間接費」（『米国会計基準』2，②）が後者に該当する。
- b 地下資源の探索費……地下資源の探索，探鉱，採掘，試掘等の費用のほか，地形図の作成費等も含む。

第一次産業では，これらは通常業務費であって，研究開発費とはいえない。

- c 特許費用……特許出願費のほか特許訴訟費を含む。『科学規則』（④）と『米国会計基準』（10）が明記している。
- d 商業的生産費……商業的生産初期の費用のほか，常規的改良費も含む。品質管理，検査，試験，測定，分析，修理，改良，設計変更等の費用は，通常的生産費であって研究開発費ではない。
- e その他……市場調査費，販売促進費，研修・訓練費等。

3. 研究開発費繰延の可否と条件

(1) 繰延経理しうる費用

『米国会計基準』は、研究開発費の会計処理法について、次の4法をあげている(37)。

第1法：費用処理法 (Charge All Cost to Expense)……研究開発費の全額を発生時に費用として計上する方法

第2法：資産計上法 (Capitalization of All Costs)……研究開発費の全額を発生時に資産に計上する方法

第3法：条件付資産計上法 (Selective Capitalization)……所定の条件を満す場合には発生時に研究開発費を資産に計上するが、その他の研究開発費は全額費用として計上する方法

第4法：特別勘定法 (Accumulation of Costs in a Special Category)……将来の便益の発生を明らかにしうるまで、特別勘定に研究開発費の全額を累計してゆく方法

このうち『米国会計基準』は、費用処理法をとり、

「研究開発費は、全額、発生時に費用として計上しなければならない。」

と本文で原則を表明したのち、付録Bでその理由として、次の5点を指摘している。

① 将来便益の不確実性

個々の研究開発プロジェクトからえられる将来の便益は、通常、極めて不確実である(39)。

② 費用と便益の因果関係の欠除

研究開発費と特定の将来便益との間の直接的関係は、一般に明示できない(41)。

③ 経済資源の会計認識

研究開発費は、資産として会計認識を受けるための測定可能性基準を満すことができない(45)。

④ 費用の認識と対応

原因と結果を結びつけ、組織的にかつ合理的に配分するという原則を適用できないので、研究開発費は費用として認識する(49)。

⑤ 効果情報の有用性

研究開発費は、企業の潜在収益力を評価するのに役立たないので、資産計上しない(50)。

これに対し、他の三基準は、ともに条件付資産計上法をとっており、『米国会計基準』と対立している。条件付資産計上法の内容は、次のとおりである。

a 『英国会計基準』の場合

- ① 純粋研究及び応用研究の費用は、支出した年度に償却すべきである(20)。
- ② 開発費は、原則として支出した年度に償却すべきである(21)。
- ③ 特定の基準(21)を満すときに限り、開発費を繰延べすることができる(22)。

b 『国際会計基準』の場合

- ① 研究費及び開発費は、原則として、発生した期間に費用として計上しなければならない(16)。
- ② 所定の基準をすべて満す場合には、開発費は、将来の期間に繰延べることができる(17)。

両基準とも、研究費(基礎研究費と応用研究費を含む)は、全額費用として計上するが、開発費に限って、所定の基準を満せば繰延べを認めている。

c わが国『商法』

- ① 特定の目的のために特別に支出した金額は、貸借対照表の資産の部に計上することができる。

ここでは、「特定の目的」と「特別の金額」だけが繰延要件となり、研究費と開発費を区分することも、「特別の条件」を満すことも要求していない。

(2) 繰延経理しうる条件

上述のように、『商法』は、特に繰延べ条件を明示していないので、特定目的に該当する支出さえあれば、繰延べすることができる。これに反し、他の両基準は、開発費に限って繰延経理を容認しているものの、その条件を極めて厳格に解している。その繰延条件は以下のとおりである。

a 『英国会計基準』の7条件

- ① 明確に定義されたプロジェクトが存在すること。
- ② プロジェクトの所要費用が、独立して識別できること。
- ③ プロジェクトの企業化可能性が合理的正確さで評価できること。
- ④ プロジェクトの最終的な販売可能性が合理的正確さで評価できること。
- ⑤ 開発費及び関連費用の合計額が、将来の収益によって十分に回収しうるものと合理的に予測されること。
- ⑥ プロジェクトを完成し、運転資金の増加をまかなうに十分な資源が存在するか、又は入手できると合理的に期待されること（以上21）。
- ⑦ 将来の収益によって、その回収が確実であると合理的にみなしうるとき（22）。

b 『国際会計基準』の5条件

- ① 製品又は製造工程が明確に定義されており、その製品又は製造工程に負担させることのできる費用が、個別に識別できること。
- ② 製品又は製造工程の技術的な企業化可能性が明示されていること。
- ③ 企業の経営者が製品又は製造工程を生産・販売又は利用する意図があることを明らかにしていること。
- ④ 製品又は製造工程の将来の市場性について明確な徴候があるか、あるいは販売されるのではなく内部で使用される場合には、企業にとっての

有用性が十分に明示されること。

- ⑤ プロジェクトを完成し、製品又は製造工程を販売するにたる十分な資源が存在すること、又は入手できると合理的に期待されること(以上17)。

特に、上記の5基準をすべて満たさなければならないので、実際に繰延経理できる開発費は相当制約されることになる。

(3) 繰延経理できる金額

『国際会計基準』(18)と『英国会計基準』(21d)は、ともに繰延べうる金額を次のように定めている。

繰延金額 + a 開発費 + b 製造費用 + c 販売費・管理費 < d 回収可能金額
ただし、

- a その完成までにさらに必要となる開発費
- b それに関連する製造費用
- c それに関連する(製品を販売する際に直接発生する)販売・管理費
- d 将来得られる収益によって回収されると合理的に期待される金額

他方、『商法』は、次の目的のために特別に支出した金額と定めるだけで、その内容は何ら明示していない(第286条の3)。

- ① 新製品又は新技術の研究
- ② 新技術又は新経営組織の採用
- ③ 資源の開発
- ④ 市場の開拓

『財表規則』は、「新製品又は新技術の研究のため特別に支出した費用」を試験研究費と呼び、「新技術若しくは新経営組織の採用、資源の開発又は市場の開拓のため特別に支出した費用」を開発費と呼んでいる(第36条)。「特別に支出した費用」であるから、試験研究費には、「企業が現に生産している製品又は採用している製造技術の改良のため常時行なう試験研究のための費用」は含まないし、又、開発費には「経常費の性格をもつもの」も含まない(『取扱要

領』第86, 第87)。

4. 繰延した研究開発費の償却

(1) 繰延研究開発費の償却法

『国際会計基準』(20)と『英国会計基準』(24)は、ともに、次の方法に基づいて組織的に将来の会計期間に配分することを定めている。

a 操業度に応じて償却する。

- ① 製品の販売量に応じて償却する。
- ② 工程の利用度に応じて償却する。

b 会計期間に応じて償却する。

- ③ 工程が使用されると期待される期間。

これに対し、わが国では、『法人税法』は、「繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎とし、政令で定めるところにより計算する」と定めているが(第32条)、『商法』は、「その支出の後5年以内に毎決算期に於て均等額以上の償却をなすことを要す」ことが強制されている(第286条の3)。それ故、実際には、5年以内に均等額以上の償却を行なうことがどうしても必要である。

(2) 未償却残高の費用振替

『国際会計基準』と『英国会計基準』によれば、繰延開発費は各会計期末に再調査し、次の場合には未償却残高を償却して費用に振替える必要がある(国際は21, 英国は25)。

- ① 開発費の繰延基準が、もはや適用できなくなったとき。
- ② 開発費の繰延基準の適用が疑問と考えられるとき。
- ③ 繰延金額が、将来えられる収益により回収されると合理的に期待される金額を超えたとき。

両基準は、繰延べの条件を前述のように明示しているから、これらの条件が欠ければ繰延べの根拠を失なう。このため未償却残高を償却することが要請さ

れることとなる。これに反し、わが国の『商法』や『会計原則』は、繰延べの条件を特定していないから、「試験研究が成功したときでも、試験研究費の未償却残高を資産とくに無形固定資産に振り替える必要はなく、逆に失敗したときでも、これを全額償却して、その金額を営業外費用もしくは特別損失として処理しなくてもさしつかえない」とされる（『意見書』三へ）。しかし、この例外は、『法人税法』に見出される。つまり税法上からは、「取得の時ににおいて繰延資産として計上されている試験研究費の額は、当該工業所有権の取得価額に算入する」ことが強制されている（『基本通達』7—3—14）。

なお、一旦費用処理した開発費は、再び資産として計上することは許されない（『国際会計基準』22、『英国会計基準』26）。

5. 研究開発費の開示

(1) 財務諸表での開示金額

『国際会計基準』は、次の3点にわたって研究開発費の完全な開示を求めている（23）。

- ① 繰延べた開発費
- ② 繰延べた開発費の償却費
- ③ 費用計上された研究開発費

わが国の『財表規則』は、繰延試験研究費及び開発費の未償却残高（第38条）と、試験研究費で企業全般に関する技術研究費（第86条）だけを、また『米国会計基準』は、費用計上した研究開発費だけ（13）を、財務諸表上で開示することを求めている。

(2) 財務諸表での開示内容

『国際会計基準』は、次の5点にわたって完全開示すべきことを要求している。

- ① 研究開発費に採用された会計方針（12）

- ② 繰延開発費の期中増減額・期末残高 (24)
- ③ 未償却残高の償却についての予定又は採用された基準 (24)
- ④ プロジェクトの概要, 進捗度, 追加費用 (14)

上のうち、『米国会計基準』は、①と②と③の開示を求めているが、『英国会計基準』は①と②だけ (29及び27), また『財表規則』は繰延資産の期末残高と技術研究費だけの開示を求めているにすぎない (第38条及び第86条)。