

〒100-8901

東京都千代田区霞が関1-3-1

経済産業省産業技術環境局技術振興・大学連携推進課 御中

Tel + 81 (3) 3548 5770

Fax + 81 (3) 3548 5774

2022年3月18日

〒100-8172

東京都千代田区大手町1-9-7

大手町フィナンシャルシティ サウスタワー

有限責任 あずさ監査法人

2022年1月18日付業務委託契約書（以下、「本契約書」という。）にて合意された調査項目に係る調査報告書（以下、「本報告書」という。）を作成致しましたのでご査収願います。本契約書において、貴省との間で合意された調査範囲を定めており、その調査範囲の各項目は、本件検討にあたり、重要であると貴省にてご判断頂いた事項となっております。尚、本報告書における検出事項は本件を実施すべきか否かについての助言ではない点につき、十分にご留意願います。

又、本報告書は貴省に対してのみ提出されるものであり、本契約書に記載してある場合を除き、あずさ監査法人（以下、「KPMG」という。）との間で事前の書面による承諾がない第三者に対して、全文あるいは一部を引用又は参照に供することはご遠慮願います。本契約書の別紙1に記載されている本調査の調査範囲は、貴省とKPMGとの間で合意されたものであり、本報告書が提示された、あるいはコピーを入手した第三者に対してKPMGは責任を負うものではありません。

重要事項

- KPMGは、本業務を2022年1月18日より開始し、2022年3月18日に終了した。したがって、その後生じた事象や状況の変化について、本報告書には反映されていない可能性がある。
- 本報告書を作成するに当たって基礎とした情報は、一般的な方法で入手可能な公開情報であるが、KPMGはこれらの情報に対してその正確性や妥当性について責任を負うものではない。
- 本報告書に記載内容は、公表情報、文献情報、並びに、貴省提供情報等を踏まえ、本業務の検討目的で、一定の前提のもとに調査したものである。
- KPMGは本報告書に記載されている方向性等に関して推奨することはしない。また、将来の事業・政策等に関する意思決定には関与しない。本報告書に記載する助言・調査内容について、貴省は独自に検証を行い、当然ながら、将来の事業に関する意思決定は貴省の責任の下に行われる。
- 本報告書の作成に当たり、基礎とした主要な情報の出処は、本報告書に明記したとおりである。KPMGが本報告書に含めた情報は、本調査手続の過程で入手したその他の情報と一貫性があるものと考えているが、KPMGはこれらの情報の出処に関する信頼性の検証は行っていない。
- また、本調査手続は監査とは異なるため、KPMGはこれらの情報の正確性、網羅性あるいは妥当性等について何らの証明を行うものではない。また、KPMGはこれらの情報に対してその正確性や妥当性について責任を負うものではない。
- 本報告書中に「KPMGによる分析」「KPMG作成」と注釈を付した部分は、基礎情報に対してKPMGが何らかの分析を行った結果が提示されている。ただし、この分析は一定の前提条件の下で行われたものであり、蓋然性や実現可能性を保証するものではなく、また、KPMGは当該基礎情報に対する責任を負うものでもない。
- 本報告書に記載した内容は、特に記載した場合を除き、貴省による査閲を受けていない。



経済産業省産業技術環境局委託調査

令和3年度戦略的基盤技術高度化・連携支援事業（企業の新しい研究開発形態に対する会計処理に関する実態調査） に係る調査報告書

有限責任 あずさ監査法人

2022/03/18

Contents

1. Executive Summary	04
2. 企業の新しい研究開発活動の潮流と実態	07
3. 新しい研究開発活動における会計・税務論点	15
4. 現行の研究開発税制・支援措置と新しい研究開発活動におけるギャップ°	27
5. 総合意見（実態調査を踏まえた考察）	48

凡例

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（企業会計審議会）
基準	研究開発費等に係る会計基準（企業会計審議会）
実務指針	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）
実務対応報告	ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取り扱い（企業会計基準委員会）
法法	法人税法
法令	法人税法施行令
法基通	法人税基本通達
措法	租税特別措置法
措令	租税特別措置法施行令
措規	租税特別措置法施行規則
措通	租税特別措置法関係通達
耐令	減価償却資産の耐用年数等に関する省令



1. Executive Summary

本調査における問題意識と目的

企業における「イノベーション創出活動のあり方」は変革期を迎えている。わが国の成長力・国際競争力に資する研究開発活動を後押しする政策立案に向けて、国内企業の研究開発活動の実態を把握することが重要であると考える。

背景・問題意識

- デジタル革命等の進展は企業の商品・サービスの開発方法に変化をもたらし、研究開発活動も自社内に閉じた研究開発から顧客との共創による研究開発等、その形態が変わりつつある。
- 自然科学系分野のみならず、人文科学、社会科学分野を総合的に組み合わせた新たな領域・価値を深耕する試みがみられ始めている。
- 現行の企業会計基準における「研究開発」は製造業の研究所等における集中開発を前提として定義され、この定義に基づいて研究開発税制支援に係るプログラムが設計・改良されてきた歴史があるが、上記に述べた企業の研究開発活動の新潮流におけるニーズを満たすものとは言い難い状況になりつつある。
- 本調査において、企業における新しい研究開発活動実態を具体的に把握し、現行の研究開発税制における会計処理上の悩みや課題を調査することで、研究開発税制の政策的意義をより高めていくための検討資料として位置付けたい。

主要な調査項目

～我が国の成長力・国際競争力を強化することを目的に、最も政策効果が
高いと考えられる制度構築に向けて～

1 新しい研究 開発形態の 事前調査

企業会計基準等で定める研究開発の定義を参照したうえで、この定義で解釈することが困難な新しい研究開発を行う企業の事例を収集し、いくつかのパターンに分類。

2 会計処理視 点を踏まえた 実態把握

1で分類した研究開発活動を基に、調査対象企業へのインタビュー・ディスカッションを通じ、企業の研究開発実態と現行研究開発税制のギャップを把握。

- 研究開発活動の詳細
- 費用配賦と会計処理実態
- 税務上の損金算入状況
- 新しい研究開発実態と現行企業会計基準上の悩み・課題

Executive Summary

企業の研究開発形態の変化を顧客共創型、多種領域複合型、専門知見活用型、実証データ活用・転用型と分類のうえ、ヒアリング調査を通じてその実態を調査した。調査を通じて、それぞれの分類において、① 研究開発としての要素を備えながらも、その活動を切り分けて捕捉することが実務上困難であるため、制度の恩恵を得られていない点、②従来の研究開発の定義との乖離を背景に、研究開発として認識されにくい点、等が確認された。

企業の新しい研究開発形態の実態と制度のギャップ

1

研究開発活動捕捉のための実務上の課題

～アジャイル型開発、実証実験等の活用拡大～

- ソフトウェア開発におけるアジャイル型開発や、サービス開発、中小・ベンチャー企業における開発において顕著な特徴として、市場・顧客に近い領域での研究開発、通常業務との連続性が高い又は兼務での研究開発において、活動（の一部）が研究開発としての性質を備えていても、切り出して工数・費用等を補足するのは相応のコストを要す。さらに、税制を活用するためには「専ら」要件のハードルが高い。
- 実証データを活用する研究開発なども普及しているが、実証実験を研究開発とするか、製品化・事業化に近い活動とするか、製品・サービスの形態等に伴い様々である。
- 課税所得が発生していないベンチャー企業等において、研究開発税制の恩恵は得られず、研究開発活動を通常開発業務と切り分けて捕捉するインセンティブが働かない。

2

研究開発実態と定義の乖離の課題

～SaaS、デザイン・人文・社会科学知見、サービス開発～

- クラウド型・サブスクリプション型で提供されるSaaS（Software as a Service）の開発、デザイン・UI/UX、人文・社会科学的知見を活用した開発、データサイエンス等のプロフェッショナル人材の知見を活用したサービス開発における研究開発は、会計基準設定時には想定していない取引に関して、多様な実務が生じており、研究開発の定義との乖離から研究開発と認識されない事例が多い。
- SaaSやサービス開発においては、通常の開発業務・人員との近接・連続性、境界の曖昧さが要因として挙げられる。
- デザイン・UI/UX、人文・社会科学的知見の活用にあたっては、技術・経済社会環境の変化から、研究開発活動の実態が変化していることに、制度面がキャッチアップできていない面が指摘できる。この面に関する制度側の定義の見直し等が検討項目として挙げられる。



2. 企業の新しい研究開発活動の潮流と実態

我が国の研究費の支出状況

- 2020年度の我が国の科学技術研究費（以下「研究費」という。）は19兆円で、国内総生産（GDP）に対する比率は3.59%であった。なお、研究費19兆円のうち、自然科学に使用した研究費は17兆円であった（図表1）。
- 研究主体別に見ると、研究費全体19兆円のうち、企業が14兆円で研究費全体の70%を占めており、費用の面から見ると研究開発活動の大半が企業で行われていることを示している（図表2）。

【図表1】



【図表2】

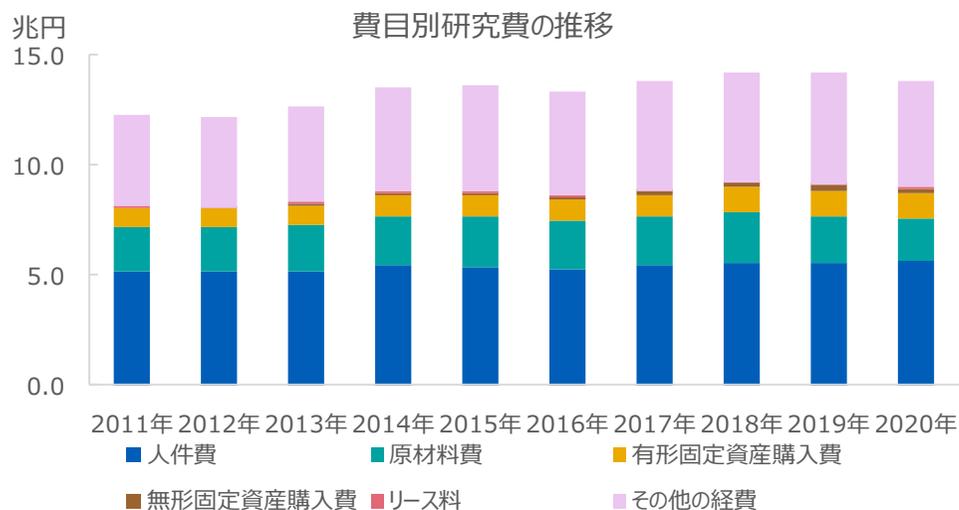


出典：総務省「科学技術研究調査」をもとにあずさ監査法人作成

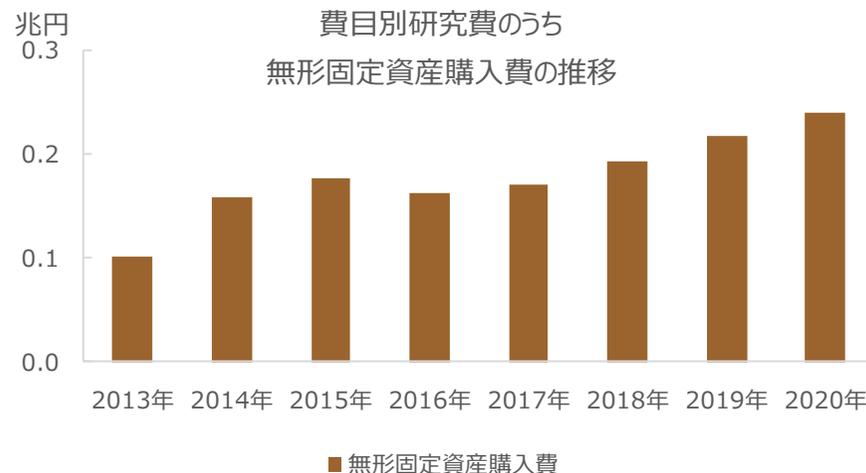
費目別研究費の推移

- 費目別に研究費を見ると、人件費の割合が大きく、全体の40%を占めている（図表3）。
- 無形固定資産に係る研究費について、2012年までは「その他の経費」に含まれているが、2013年度からは「無形固定資産購入費」として集計されるようになった。全体に対する割合は僅少であるものの、年々増加傾向にある（図表4）。

【図表3】



【図表4】



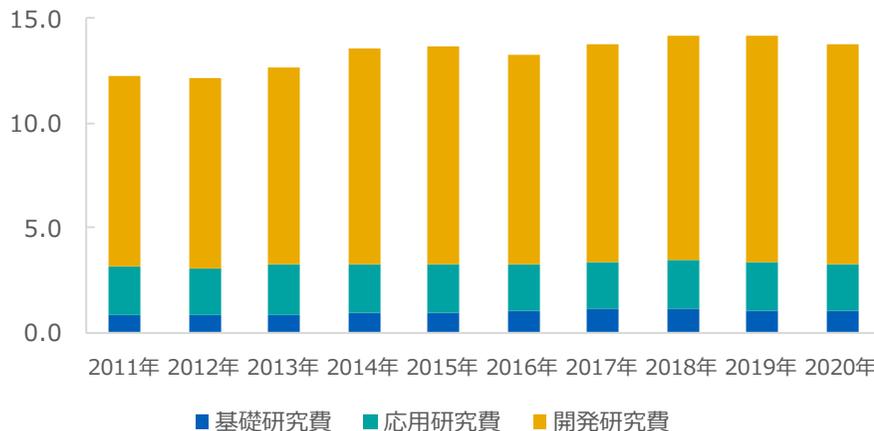
(注) 2012年度までは、「無形固定資産購入費」が「その他の経費」に含まれる。

出典：総務省「科学技術研究調査」をもとにあずさ監査法人作成

性格別研究費の推移

- 性格別に研究費を見ると、企業が支出する研究費の約75%が開発研究費であり、応用研究を含めると90%を超える。一方、大学が支出する研究費の約50%が基礎研究費である（図表5、6）。
- 民間企業は短期的な成果を得る観点から基礎研究よりも応用研究・開発研究に重点を置いており、大学は基礎研究から応用研究、民間企業は応用研究から開発研究という役割の分化が見られる。

(兆円) 【図表5】 性格別研究費の推移（企業）



(兆円) 【図表6】 性格別研究費の推移（大学）



出典：総務省「科学技術研究調査」をもとにあずさ監査法人作成

科学技術研究調査 用語の解説（総務省統計局）*

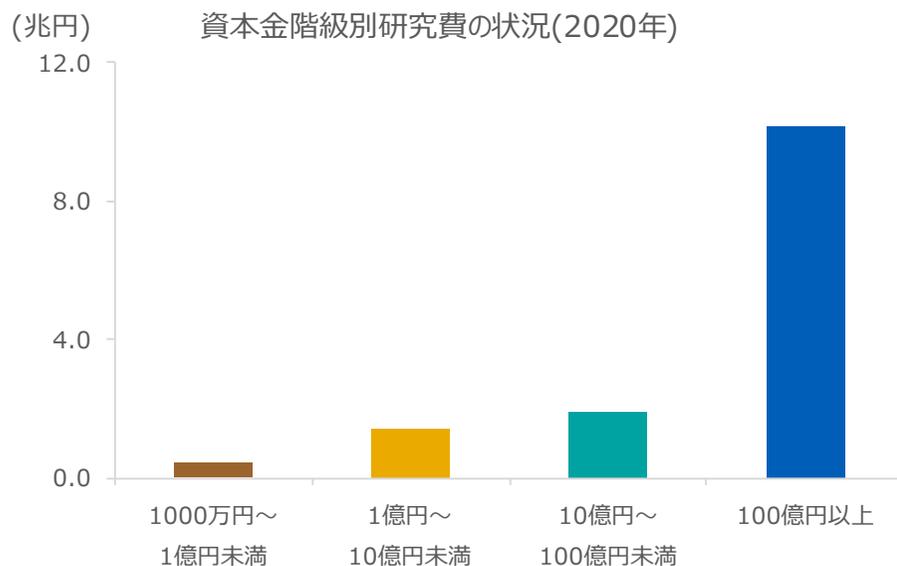
基礎研究	特別な応用、用途を直接に考慮することなく、仮説や理論を形成するため又は現象や観察可能な事実に関して新しい知識を得るために行われる理論的又は実験的研究をいう。
応用研究	特定の目標を定めて実用化の可能性を確かめる研究や、既に実用化されている方法に関して新たな応用方法を探索する研究をいう。
開発研究	基礎研究、応用研究及び実際の経験から得た知識を活用し、付加的な知識を創出して、新しい製品、サービス、システム、装置、材料、工程等の創出又は既存のこれらのものの改良を狙いとする研究をいう。

* 性格別研究費総額を「自然科学に使用した研究費」としている。

資本金階級別研究費と研究開発税制利用状況

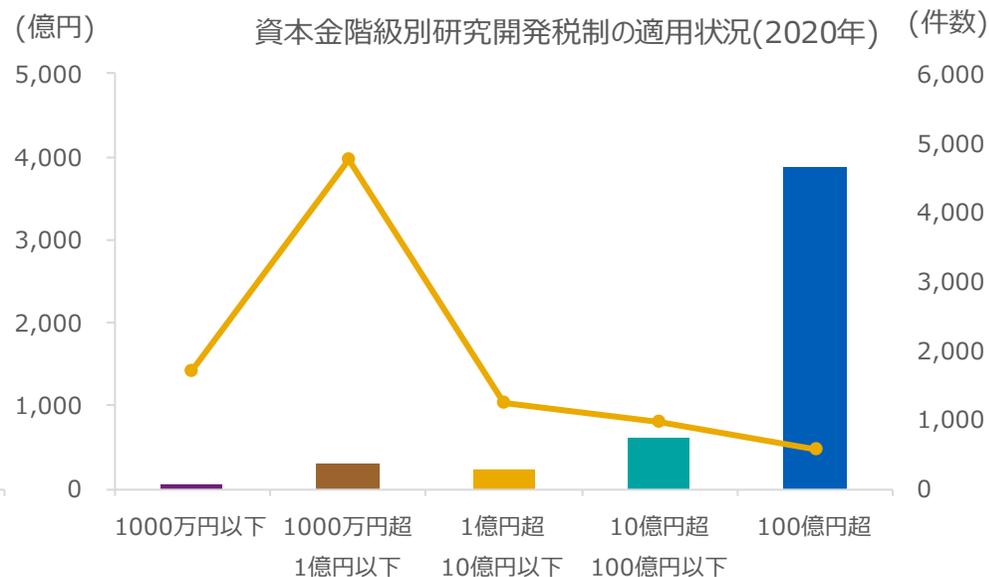
- 資本金階級別で見ると、資本金額が大きい企業ほど研究費が大きく、資本金100億円以上の企業が全体の73%を占める（図表7）。
- 研究開発税制*の適用状況についても研究費の規模に応じて、資本金額が大きい企業ほど研究開発税制の適用額も大きく、資本金100億円以上の企業の適用額が全体の76%を占める。一方、研究開発税制の適用件数で見ると、資本金額が1億円以下の企業の適用件数が全体の70%を占める（図表8）。

【図表7】



出典：総務省「科学技術研究調査」をもとにあずさ監査法人作成

【図表8】



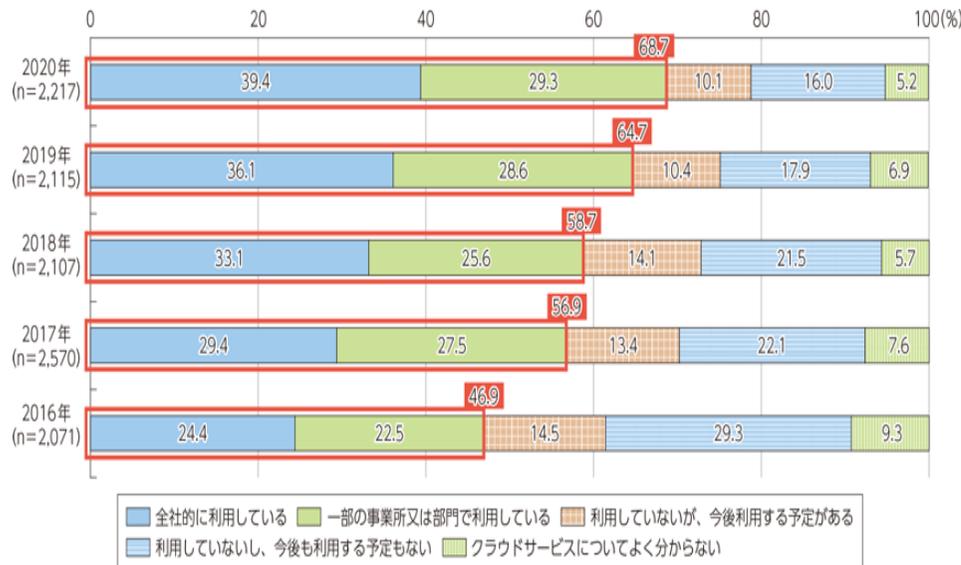
出典：財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」をもとにあずさ監査法人作成

* 試験研究費の総額に係る税額控除(措法42の6①)、中小企業技術基盤強化税制(措法42の6⑤)、特別試験研究費に係る税額控除(措法42の6⑦)を総称して「研究開発税制」という。

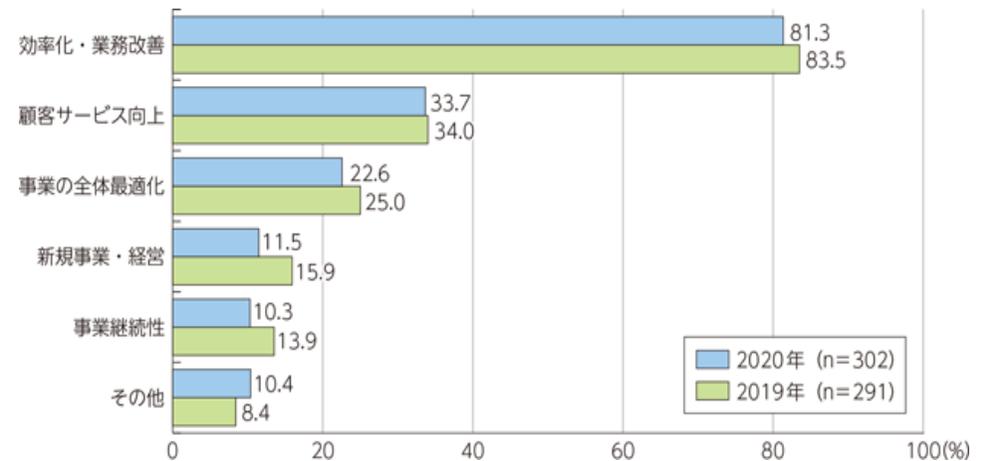
商品・サービスの提供形態の変化と新しい研究開発活動

- 近年、消費者の価値観が所有から利用に変化したことやコロナ禍により生活様式・働き方が大きく変わったことに伴い、商品やサービスの提供形態が、パッケージによる売り切り型からサブスクリプション型へ移行してきている。その結果、サービス開発の迅速性とコストの観点からサブスクリプション型サービスの開発環境と親和性が高いクラウドサービスの普及が進み、ソフトウェアや関連サービスの開発環境に変化が生じた（図表9）。
- 新しい開発環境では、効率化・業務改善や顧客サービス向上を目的とするデータ収集・解析を行う企業（図表10）や、特にソフトウェアやサービス開発においてクラウドで容易にアップデートが提供可能となったこと等により、アジャイル型の開発も見られるようになってきた。

【図表9】クラウドサービスの利用状況



【図表10】IoT・AI等のシステム・サービスを通じてデータを収集・解析する目的



我が国のイノベーション創出のための施策の方向性

- 我が国では従来、科学技術の振興に関する施策の基本法として「科学技術基本法」が制定されていた。
- 同法では「人文科学のみに係る科学技術」や「イノベーションの創出」の概念が含まれていなかったが、令和3年度の改正により「科学技術・イノベーション基本法」に名称を変えるとともに、法の対象に「人文科学のみに係る科学技術」や「イノベーションの創出」が追加され、イノベーションの定義と人文・社会科学*の役割の重要性が示された。
- 第6期科学技術・イノベーション基本計画においても、社会問題の解決や科学技術・イノベーションによる新たな価値を創造するために、社会的価値を生み出す人文・社会科学の「知」と自然科学の「知」の融合による「総合知」を用いた取組の重要性が指摘され、5年間で政府の研究開発投資の総額30兆円、官民合わせた研究開発投資の総額120兆円を目指すことが示されている。
- 民間企業の研究開発投資の維持・拡大とイノベーション創出につながる研究開発の促進を趣旨とする研究開発税制においても「科学技術・イノベーション基本法」の要請に沿った内容が検討されるものと推察される。

第6期科学技術・イノベーション基本計画（抜粋）

第1章 基本的な考え方

2. 「科学技術・イノベーション政策」としての第6期基本計画

我が国では、科学技術基本計画の根拠となる法律、「科学技術基本法」が2020年6月に改正され、2021年4月から「科学技術・イノベーション基本法」へと名称が変わり、人文・社会科学の振興とイノベーションの創出が法の振興対象に加えられる。科学技術・イノベーション政策が、科学技術の振興のみならず、社会的価値を生み出す人文・社会科学の「知」と自然科学の「知」の融合による「総合知」により、人間や社会の総合的理解と課題解決に資する政策となったことを意味するものである。

（中略）

（2）25年ぶりの科学技術基本法の本格的な改正

2020年の第201回国会において、25年ぶりとなる科学技術基本法の本格的な改正が行われた。この法改正では、法律の名称を「科学技術・イノベーション基本法」とし、これまで科学技術の規定から除外されていた「人文・社会科学（法では「人文科学」と記載）のみに係るものを、同法の対象である「科学技術」の範囲に位置づけるとともに、「イノベーションの創出19」を柱の一つに据えた。

科学技術基本法改正の一つの柱として「人文・社会科学」の振興が法の対象に加えられた背景としては、科学技術・イノベーション政策が、研究開発だけでなく、社会的価値を生み出す政策へと変化してきた中で、これからの政策には、一人ひとりの価値、地球規模の価値を問うことが求められているという点が挙げられる。

今後は、人文・社会科学の厚みのある「知」の蓄積を図るとともに、自然科学の「知」との融合による、人間や社会の総合的理解と課題解決に資する「総合知」の創出・活用がますます重要となる。科学技術・イノベーション政策自体も、人文・社会科学の真価である価値発見的な視座を取り込むことによって、社会へのソリューションを提供するものへと進化することが必要である。

* 科学技術・イノベーション基本法では「人文科学」と記載

調査対象とする研究開発活動の分類

- 近年の商品・サービスの提供形態の変化は、商品・サービスの開発方法のほか、その開発の前提となるデータ収集及び分析方法にも影響を与えた。データ収集・分析技術の発展も相まって、例えば実証実験によりデータを収集・分析し、ユーザーからのフィードバックを踏まえ、細かいアップデートを積み重ねていく研究開発活動も可能となった。また、このような研究開発活動にあたっては、膨大かつ多様なデータを収集・分析することから、統計学と情報科学に関する専門的な知見を有する、いわゆるデータサイエンティストという人材に注目が集まっている。さらに、我が国のイノベーション創出のための施策においても、人文・社会科学と自然科学の融合による取組の重要性が指摘されている。
- 以上の研究開発活動を取り巻く環境変化を踏まえ、新しい形態の研究開発活動を①顧客共創型（アジャイル型）、②多種領域複合型、③専門知見活用型、④実証データ活用・転用型の4つのパターンに分類した（図表 1 1）。
- 新しい研究開発活動は、会計基準の設定時には想定されていない取引に関して多様な実務も含むとともに、製品とサービスの境界が曖昧になってきていることから、税務上の試験研究の区分や試験研究費の範囲に関し、会計処理の判断に迷うケースも想定される。

【図表 1 1】新しい研究開発活動の分類

	研究開発活動の分類	内容
①	顧客共創型（アジャイル型）	ソフトウェアサービスのベータ版をリリース後、ユーザーからのフィードバックを踏まえて、継続的にアップデートを繰り返すことで、サービスの原型をつくりあげようとするもの
②	多種領域複合型	自然科学に加えて、社会科学や人文科学の分野等（デザイン等の芸術分野も含む）の様々な領域のプロフェッショナルの知恵を組み合わせ、商品・サービスを作り上げていくもの
③	専門知見活用型	データサイエンティスト等の自然科学分野のプロフェッショナルの知恵を活用しながらも、製品の開発を伴わず、サービスそのものを開発するもの
④	実証データ活用・転用型	研究開発プロセスの一環として実証実験を行い、そこで得られた実験データ等を活用した結果、最終的な商品・サービスを生み出すもの



3. 新しい研究開発活動における会計・税務論点

研究開発費の定義

- 企業会計では、活動の内容が研究開発に該当するか否かの実質的判断がなされ、その活動の結果発生した人件費、原材料費、減価償却費などが研究開発費として計上される。
- 活動の内容が研究開発に該当するか否かは、新規性や著しい改良にあたるか、といった観点から検討がなされる。
- 企業会計上、研究開発の典型例は列挙されているものの、その活動が研究開発に該当するか否かは、基本的に企業の判断に委ねられている。

研究開発の定義 (基準一)

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。
開発とは、新しい製品・サービス・生産方法についての計画もしくは設計または既存の製品等を著しく改良するための計画もしくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化することをいう。

研究開発費の要素 (基準二)

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。

研究・開発の典型例（実務指針2）

- ① 従来にはない製品、サービスに関する発想を導き出すための調査・探究
- ② 新しい知識の調査・探究の結果を受け、製品化、業務化等を行うための活動
- ③ 従来製の製品に比較して著しい違いを作り出す製造方法の具体化
- ④ 従来と異なる原材料の使用法又は部品の製造方法の具体化
- ⑤ 既存の製品、部品に係る従来と異なる使用法の具体化
- ⑥ 工具、治具、金型等について、従来と異なる使用法の具体化
- ⑦ 新製品の試作品の設計・製作及び実験
- ⑧ 商業生産化するために行うパイロットプラントの設計、建設等の計画
- ⑨ 取得した特許を基にして販売可能な製品を製造するための技術的活動

研究・開発に含まれない典型例（実務指針26）

- ① 製品を量産化するための試作
- ② 品質管理活動や完成品の製品検査に関する活動
- ③ 仕損品の手直し、再加工など
- ④ 製品の品質改良、製造工程における改善活動
- ⑤ 既存製品の不具合などの修正に係る設計変更及び仕様変更
- ⑥ 客先の要望等による設計変更や仕様変更
- ⑦ 通常の製造工程の維持活動
- ⑧ 機械設備の移転や製造ラインの変更
- ⑨ 特許権や実用新案権の出願などの費用
- ⑩ 外国などからの技術導入により製品を製造することに関する活動

ソフトウェアの定義(1/2)

- 企業会計上、ソフトウェアは、コンピュータに一定の仕事を行わせるためのプログラムに加え、システム仕様書・フローチャート等の関連文書もソフトウェアの範囲に含むとされている。コンテンツについては、画像・音楽データその他のデータをいい、原則としてソフトウェアと別個のものとして取り扱われる。
- 税務上、ソフトウェアは「複製して販売するための原本」と「その他のもの」、「開発研究用」に区分されている（耐令別表第3、第8）ものの、ソフトウェアの普遍的な定義を定めた規定はない。もっとも、措法42の4⑧の税額控除制度とは制度が異なるが、中小企業投資促進税制（措法42の6）では、ソフトウェアを「電子計算機に対する指令であって一の結果を得ることができるように組み合わせられたもの」と定義し（措令27の6①、措規20の3③一）、システム仕様書その他の書類も含む（措規20の2②）としている。コンテンツについては、生産性向上設備投資促進税制（措法42の12の5）にて、「文字、図形、色彩、音声、動作若しくは映像又はこれらを組み合わせたもの」としている。
- ソフトウェアの機能改良・強化の費用について、企業会計上は既存製品の著しい改良にあたる場合は費用処理される（基準注3）のに対し、税務上は全て資産計上される点（法基通7-8-6の2）が両者の主な相違点として挙げられる。
- 上記を勘案すると、相違点はあるものの、企業会計と税務で、ソフトウェアの概念・範囲は概ね同一であるものと推察できる。

ソフトウェアの定義 (基準一2)

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ることで表現したプログラム*等をいう。

ソフトウェア の概念・範囲 (実務指針)

6. ソフトウェアとは、コンピュータ・ソフトウェアをいい、その範囲は次のとおりとする。

① コンピュータに一定の仕事を行わせるためのプログラム

② システム仕様書、フローチャート等の関連文書

7. コンテンツは、ソフトウェアとは別個のものとして取り扱い、本報告におけるソフトウェアには含めない。ただし、ソフトウェアとコンテンツが経済的・機能的に一体不可分と認められるような場合には、両者を一体として取り扱うことができる。

ソフトウェアとコンテンツ の定義 (実務指針)

29. ソフトウェアがコンピュータに一定の仕事を行わせるプログラム等であるのに対し、コンテンツはその処理対象となる情報の内容である。コンテンツの例としては、データベースソフトウェアが処理対象とするデータや、映像・音楽ソフトウェアが処理対象とする画像・音楽データ等を掲げることができる。ソフトウェアとコンテンツとは別個の経済価値を持つものであることから、本報告ではコンテンツはソフトウェアに含めないこととした。また、ゲームソフトは、一般的にソフトウェアとコンテンツが高度に組み合わせられて制作されるという特徴を有している。

* 著作権法によれば、電子計算機を機能させて一の結果を得ることができるようにこれに対する指令を組み合わせることで表現したものと定義している（同法2①十の二）。

ソフトウェアの定義(2/2)

- 企業会計上、ソフトウェアはその制作目的に応じて、受注制作・市場販売目的・自社利用に区分され、それぞれの会計処理が定められている。
- 近年、普及が進んできたクラウドサービス*については、会計基準や実務指針に明確な定めが存在しないが、実務上、ライセンス販売の場合は市場販売目的、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ような場合は自社利用に分類されているものと推察される。
- ソフトウェアの分類により、研究開発の終了時点の判断基準は異なる。自社利用に分類された場合には企業ごとの判断に依拠する部分が大きくなり、同様の形態のサービスを提供しているにも関わらず、研究開発終了時点の判断が異なる可能性がある。特に、アジャイル型の開発においては、明確な研究開発終了時点を設定することが困難であり、判断にばらつきが生じることも想定される。

ソフトウェアの分類	市場販売目的のソフトウェア	自社利用のソフトウェア
ソフトウェア分類上の定義	<ul style="list-style-type: none"> ● 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（意見書三3(3)） ● 不特定多数のユーザー向けに開発した各種ソフトウェアの販売やライセンス販売（ライセンスの使用を許諾し使用料を得る契約）（実務対応報告1(1)①） 	<p>外部へのサービス提供または完成品を購入する場合で、将来の収益獲得または費用削減が確実なもの（基準四3）をいい、一般的な例は以下のとおり（実務指針11）</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 通信または業務処理ソフトウェアを利用することにより情報処理サービス等を提供し、対価を得る場合 ● 自社利用のために制作したまたは外部から購入したソフトウェアで、その利用により効率的または効果的な業務遂行が明確になっている場合
研究開発の終了時点（資産化の開始時点）	<p>以下の2要件が満たされる場合（実務指針32）</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 製品マスターについて販売の意思が明らかにされること ● 最初に製品化された製品マスターが完成すること 	<p>将来の収益獲得または費用削減が確実と認められる状況になった時点をいい、例えば以下のような証憑によって裏付けられている必要がある（実務指針12）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● ソフトウェアの制作予算が承認された社内稟議書 ● ソフトウェアの制作原価を集計するための制作番号を記入した管理台帳

* クラウドサービスの分類としてSaaS、PaaS、IaaSがあるが、ここではSaaS(インターネットを通して必要なアプリケーション(機能)をユーザーが利用できる仕組み)を前提に述べる。

試験研究費の定義(1/2)

- 税務上では、会計上の「研究開発」と類似する概念として「試験研究」が存在する。
- 法人税法では、試験研究費の原価性の判断を性格別の試験研究に求めている（法基通5-1-4(2)）ものの、性格別の試験研究の定義は定められていない。
- この点、令和元年度の税制改正により、研究開発税制において特例が認められる特別試験研究の範囲が追加され、租税特別措置法において基礎研究・応用研究・工業化研究の定義が定められた（措規20③¹）。ここでいう基礎研究・応用研究・工業化研究の定義は、科学技術研究調査（総務省）の性格別研究の定義と基本的に同じである*。

製造原価に参入しないことができる費用（法基通5-1-4）

(2) 試験研究費のうち、基礎研究及び応用研究の費用の額並びに工業化研究に該当することが明らかでないものの費用の額

特別試験研究の定義（措規20③¹）

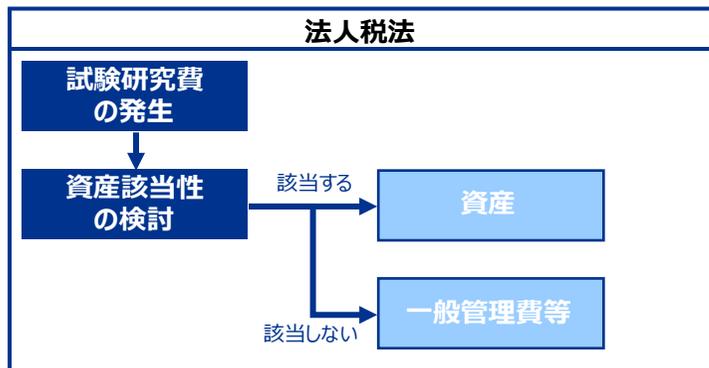
基礎研究	特別な応用又は用途を直接に考慮することなく、仮説及び理論を形成するため又は現象及び観察可能な事実に関して新しい知識を得るために行われる理論的又は実験的な試験研究をいう。
応用研究	特定の目標を定めて実用化の可能性を確かめる試験研究又は既に実用化されている方法に関して新たな応用方法を探索する試験研究をいう。
工業化研究	基礎研究及び応用研究並びに実際の経験から得た知識を活用し、付加的な知識を創出して、新たな製品等（製品、半製品、役務の提供、技術の提供、装置、仕組み、工程その他これらに準ずるもの及びこれらの素材をいう。以下この号において同じ。）の創出又は製品等の改良を目的とする試験研究

* 措規20③¹の「工業化研究」が、基科学技術研究調査では「開発研究」に相当する。

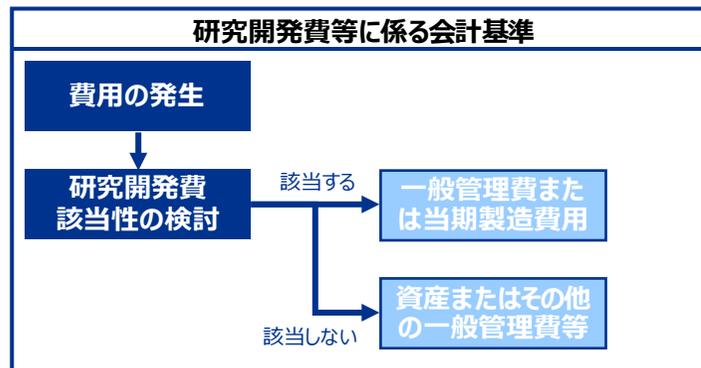
試験研究費の定義(2/2)

- 法人税法上、試験研究費の明確な定義は定められていない。関係法令上、その定義が明確に定められているのは、試験研究を行った場合の法人税額の特別控除における「試験研究費」のみである（措法42の4⑧）。
- 法人税法では試験研究費に係る包括的な定めがないため、まず棚卸資産（法法2二十、法令10）や固定資産（法法2二十二、法令12）などの資産に該当するか否かが優先して検討され、該当しないものは一般管理費等として取り扱われる（図表12）。一方、企業会計では「研究開発費等に係る会計基準」に基づき、研究開発費に該当するか否かが優先して検討され、研究開発費に該当する場合は一般管理費等、該当しない場合は資産またはその他の一般管理費等として取り扱われる（図表13）。
- 税務上は「試験研究費」という概念が一般的ではあるが、研究開発費として損金経理することを妨げるものではない（措法42の4⑧一イ(1)、ロ）。なお、関係法令において「研究開発費」の定義づけがなされていないものの、通達にて定められている研究開発費の範囲（措通42の4(1)-3、法基通7-3-15の3）から、税務上の研究開発費及び試験研究費の概念や範囲は、基本的に企業会計と同様であるものと推察できる。

【図表12】試験研究費の検討の流れ



【図表13】研究開発費の検討の流れ



【通達において研究開発費の範囲が示された事例】

租通42の4(1)-3

措法第42条の4第8項第1号イ(1)の「研究開発費として損金経理」をした金額には、研究開発費の科目をもって経理を行っていない金額であっても、法人の財務諸表の注記において研究開発費の総額に含まれていることが明らかなものが含まれるものとする。

法基通7-3-15の3

次に掲げるような費用の額は、ソフトウェアの取得価額に算入しないことができる。
 (2) 研究開発費の額（自社利用のソフトウェアに係る研究開発費の額については、その自社利用のソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかな場合における当該研究開発費の額に限る。）

試験研究の区分

- 措法42の4⑧の税額控除制度では、試験研究を製品・技術開発とサービス開発に区分している。
- サービス開発における試験研究は、①情報の収集、②情報の分析、③役務の設計、④設計の確認の4つの工程（以下、「サービス設計工程」という。）の全てが行われる場合における各工程がそれぞれ試験研究に該当する。
- 税額控除の適用を受ける試験研究費は、その事業年度において損金の額に算入されるものに限られる（措法42の4⑧一イ(1)、ロ）。

法人税額の特別控除の対象となる試験研究の区分（措法42の4⑧一イ）

(1) 製品・技術開発	製品の製造または技術の改良、考案もしくは発明に係る試験研究
(2) サービス開発	対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究（注）

製品・技術開発に係る試験研究費（措令27の4②）

- ① その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（専門的知識をもって当該試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る。）及び経費
- ② 他の者に委託をして試験研究を行う当該法人（人格のない社団等を含む。）の当該試験研究のために当該委託を受けた者に対して支払う費用
- ③ 技術研究組合に対して納付する試験研究のための賦課金*

サービス開発に係る試験研究費（措令27の4④）

- ① その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（情報解析専門家**でその専門的知識をもって試験研究の業務に専ら従事する者にかかるものに限る。）及び経費（外注費にあっては、これらの原材料費及び人件費に相当する部分並びにその試験研究を行うために要する経費に相当する部分（外注費に相当する部分を除く。）に限る。）
- ② 他の者に委託をして試験研究を行う、その法人の試験研究のために委託を受けた者に対して支払う費用（①の原材料費、人件費及び経費に相当する部分に限る）

（注）サービス開発に係る試験研究の範囲

試験研究の範囲（措令27の4③）

工程	試験研究の範囲（措令27の4③）
① 情報の収集	大量の情報を収集する機能を有し、その機能の全部もしくは主要な部分が自動化されている機器もしくは技術を用いる方法によって行われた情報の収集またはその方法によって収集された情報の取得
② 情報の分析	①の収集または取得した情報について、一定の法則を発見するために行われる、 <u>情報解析専門家</u> **により情報の解析を行う専用のソフトウェア（情報の解析を行う機能を有するソフトウェアで、その専用のソフトウェアに準ずるものを含む）を用いて行われる分析
③ 役務の設計	②の分析により発見された法則を利用した当該役務の設計
④ 設計の確認	設計に利用した法則が予測と結果とが一致することの蓋然性が高いものであることその他妥当であると認められるものであること及び当該法則を利用した当該役務が当該目的に照らして適当であると認められるものであることの確認

* 下線部分は技術研究組合法第9条第1項

** 下線部分は措規20①

製品・技術開発に係る試験研究の範囲

- 令和3年度の法人税基本通達等の改正により、製品・技術開発に係る試験研究について、試験研究の意義（措通42-4(1)-1）と試験研究に含まれないもの（措通42-4(1)-2）とが租税特別措置法関係通達に追加された。
- ここでいう試験研究には、基礎研究、応用研究及び開発研究のすべてが含まれると解され、特に限定は付されていないため、自社の業務改善に資するものも含まれる。ただしこれは試験研究対象が工学または自然科学分野であることを前提としている。
- 措通42-4(1)-2⑭⑮には、ソフトウェア開発が製品・技術開発に係る試験研究に含まれることを前提としているものと推察できる記載がみられる。

法人税額の特別控除の対象となる試験研究の区分（措法42の4⑧一）（抜粋）

イ 次に掲げる費用の額（法人税法第二十二條第三項第一号に掲げる額に該当するものを除く。）で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されるもの
 (1) 製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究（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ものに限る。）のために・・・

試験研究の意義・試験研究に含まれないもの（措通42-4(1)・(2)）

42-4(1)-1 措置法第42条の4第8項第1号イ(1)に規定する試験研究とは、事物、機能、現象などについて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創造的で体系的な調査、収集、分析その他の活動のうち自然科学に係るものをいい、新製品の製造又は新技術の改良、考案若しくは発明に係るものに限らず、現に生産中の製品の製造又は既存の技術の改良、考案若しくは発明に係るものも含まれる。

42-4(1)-2 措置法第42条の4第8項第1号イ(1)に規定する試験研究には、例えば、次に掲げる活動は含まれない。

- | | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
| ① 人文科学及び社会科学に係る活動
リバースエンジニアリング（既に実用化されている製品又は技術の構造や仕組み等に係る情報を自社の製品又は技術にそのまま活用することのみを目的として、当該情報を解析することをいう。）その他の単なる模倣を目的とする活動 | ⑨ 既存製品の品質管理、完成品の製品検査、環境管理 |
| ② 事務員による事務処理手順の変更若しくは簡素化又は部署編成の変更 | ⑩ 生産調整のために行う機械設備の移転又は製造ラインの配置転換 |
| ③ 既存のマーケティング手法若しくは販売手法の導入等の販売技術若しくは販売方法の改良又は販路の開拓 | ⑪ 生産方法、量産方法が技術的に確立している製品を量産化するための試作 |
| ④ 単なる製品のデザインの考案 | ⑫ 特許の出願及び訴訟に関する事務手続 |
| ⑤ 製品に特定の表示をするための許可申請のために行うデータ集積等の臨床実験 | ⑬ 地質、海洋又は天体等の調査又は探査に係る一般的な情報の収集 |
| ⑥ 完成品の販売のために行うマーケティング調査又は消費者アンケートの収集 | ⑭ 製品マスター完成後の市場販売目的のソフトウェアに係るプログラムの機能上の障害の除去等の機能維持に係る活動 |
| ⑦ 既存の財務分析又は在庫管理の方法の導入 | ⑮ ソフトウェア開発に係るシステム運用管理、ユーザードキュメントの作成、ユーザースポート及びソフトウェアと明確に区分されるコンテンツの制作 |

サービス開発に含まれる試験研究

- サービス開発に係る試験研究は、「対価を得て」提供する「新たな役務」の開発でなければならない（措法42の4⑧一(イ)(2)）。
- この場合の「対価を得て」には、開発したサービスを外部に提供して対価を得るための試験研究であることが求められ、自社利用、すなわち自社の事務効率の改善や経費の削減等のためのサービス開発は、ここでいう試験研究には含まれない。この点は製品・技術開発に係る試験研究とは異なる。
- この場合の「新たな役務」には、今まで世の中に存在しなかった役務はもちろんのこと、その役務を提供する法人にとって従前に提供していない役務も「新たな役務」に含まれる（措通42-4(1)-4）。また、法人にとって既に提供している役務であっても、例えば、①従前に提供している役務と比較して新たな内容が付加されている場合や②役務の提供方法が従前と比較して新たなものである場合も「新たな役務」に含まれる（措通42-4(1)-5）。
- サービス開発に係る試験研究は、ビッグデータ等を活用した第4次産業革命型のサービスを想定しており、例えば、ロボアドバイザーによる資産運用提案サービスが考えられるほか、経済産業省からいくつか事例が示されている。

平成29年度税制改正資料（経済産業省）

研究開発税制の支援対象に、これまでの製造業による「モノ作り」の研究開発に加え、ビッグデータ等を活用した第4次産業革命型の「サービス」の開発を新たに追加
以下は、対象となるサービス開発の事例

自然災害予測サービス	ドローンを活用して収集した画像データや気象データ等を組み合わせて分析することで、より精緻でリアルタイムな自然災害予測を通知するサービス
農業支援サービス	センサーによって収集した、農作物や土壌に関するデータや気象データ等を組み合わせ分析し、農家が最適な農作業をできるような農業支援情報を配信するサービス
ヘルスケアサービス	各個人の運動や睡眠状況、食事、体重、心拍等の健康データを分析することで、各個人に最適なフィットネスプランや食生活の推奨や、病院受診勧奨を行うサービス
観光サービス	ドローンや人工衛星等を活用して収集した画像データや気象データ、生態系のデータ等を組み合わせて分析することで、高付加価値の観光資源が発生頻度の低い自然現象等の発生を精緻に予測するサービス

サービス設計工程の実施方法

- サービス開発における試験研究は、サービス設計工程の4つの工程のすべてが行われるものでなければならない。そして、サービス設計工程の各工程がそれぞれ試験研究に該当する（措令27の4③）。
- サービス設計工程のすべてが行われるか否かは、法人がサービス設計工程のすべてを実施することを試験研究の計画段階において決定しているかどうかにより判定する（措通42-4(1)-6）。このサービス設計工程の4つを具体的にどのように実行するのか、プロジェクト計画書などで全体像を明らかにしておく必要がある。
- サービス設計工程のすべてを実行することを試験研究の計画段階において決定している限り、事業年度内に完了している必要はなく、そのサービス開発が失敗し中止する場合であっても、それまでの開発は、サービス設計工程のすべてが行われる試験研究に該当する。
- なお、サービス設計工程のすべてを自社で行う必要はなく、全部または一部を委託により行うこともできる（措通42-4(1)-6）。これは、試験研究の成果が自社に帰属するものであることを前提としているため、単にサービス設計工程の全部または一部を受託した場合は、研究開発税制上の試験研究に該当しない。

サービス設計工程の全てが行われるかどうかの判定（措通42-4(1)-6）

サービス設計工程（措置法令第27条の4第3項各号に掲げるものをいう。以下同じ。）の全てが行われるかどうかは、法人がサービス設計工程の全てを実行することを試験研究の計画段階において決定しているかどうかにより判定する。したがって、サービス設計工程の全てが当該事業年度に完了していない場合又は当該事業年度において試験研究が中止になった場合であっても、法人がサービス設計工程の全てを実行することを試験研究の計画段階で決定しているときには、その試験研究はサービス設計工程の全てが行われる試験研究に該当することに留意する。

（注）サービス設計工程の全てを実行することの判定については、当該法人がその全部又は一部を委託により行うかどうかは問わないことに留意する。

人件費の専ら要件

- 試験研究費に含まれる人件費は、専門的知識をもってその試験研究に専ら従事する者*に限られる（措令27の4③一イ）。
- この場合の「専ら」がどの程度の期間を指すのかに関して、国税庁の回答事例がある。本回答では、研究プロジェクトの概念を導入し、その研究プロジェクトのうち、相当期間（おおむね1ヶ月(実働20日程度)以上）従事していればよいとある。
- 従来、税務上の取り扱いとして人件費の按分の概念は想定されていなかったが、この取り扱いは研究プロジェクト参加者に対する人件費について従事割合の按分の概念を例外的に認めるものと推察される。
- この点の事例として、リサーチ・アドミニストレーター（URA）*の人件費がある。URAは、複数の研究開発プロジェクトに従事するケースがあること、業務内容が多岐にわたることなどから、「当該試験研究の業務に専ら従事する者」とまでは言えないのではないかと、との考えもあるが、URAは、その研究開発プロジェクトの業務が行われる期間、専門的知識をもってその業務に専属的に従事し、これらの業務は共同研究に欠かせないもので、かつ、URAの専門的知識は不可欠であるとして、その人件費は試験研究費として認められている **。

平成15年12月25日課法2-28「試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて」

「専門的知識をもって当該試験研究の業務に専ら従事する者」とは、試験研究部門に属している者や研究者としての肩書を有する者等の試験研究を専属業務とする者や、研究プロジェクトの全期間中従事する者のほか、次の各事項のすべてを満たす者もこれに該当する。

- ① 試験研究のために組織されたプロジェクトチームに参加する者が、研究プロジェクトの全期間にわたり研究プロジェクトの業務に従事するわけではないが、研究プロジェクト計画における設計、試作、開発、評価、分析、データ収集等の業務（フェーズ）のうち、その者が専門的知識をもって担当する業務（以下「担当業務」という。）に、当該担当業務が行われる期間、専属的に従事する場合であること。
- ② 担当業務が試験研究のプロセスの中で欠かせないものであり、かつ、当該者の専門的知識が当該担当業務に不可欠であること。
- ③ その従事する実態が、おおむね研究プロジェクト計画に沿って行われるものであり、従事期間がトータルとして相当期間（おおむね1ヶ月（実働20日程度）以上）あること。この際、連続した期間従事する場合のみでなく、担当業務の特殊性等から、当該者の担当業務が期間内に間隔を置きながら行われる場合についても、当該担当業務が行われる時期において当該者が専属的に従事しているときは、該当するものとし、それらの期間をトータルするものとする。
- ④ 当該者の担当業務への従事状況が明確に区分され、当該担当業務に係る人件費が適正に計算されていること。

* サービス開発に係る試験研究においては、情報解析専門家でその専門的知識をもって試験研究の業務に専ら従事する者（措令27の4④）

** その有する専門的な知識をもって、研究開発プロジェクトの企画・マネジメントや関連する研究資金の調達・管理、研究成果の活用推進等を担う者をいう。

*** 令和元年7月9日回答「試験研究費税額控除制度におけるリサーチ・アドミニストレーター（URA）の人件費の取扱いについて」

情報解析専門家の意義

- サービス開発に係る研究開発において、サービス設計工程の第2工程である「情報の分析」は、情報解析専門家により行われるものでなければならない（措令27の4③二）。
- 情報解析専門家とは、情報の解析に必要な確率論及び統計学に関する知識並びに情報処理*に関して必要な知識を有すると認められる者（措規20①）とされるが、特別な資格を有することは要件となっていない。この点、実務上、確率論、統計論及び情報処理の知識を有するかどうかの判断は、極めて難しい問題であるが、資格、履修履歴、業務経験などを考慮し、専門的知識を有するかどうか判断するほかないものと考えられる。
- 情報解析専門家に対する人件費について、サービス開発に係る試験研究では、サービス設計工程の一部を委託することができるので（措通42-4(1)-6注書き）、情報解析専門家による分析が行われる限り、社外の専門家に委託した際の費用も試験研究費に該当するが、製品・技術開発に係る試験研究と同様に、研究所等に専属する者に係るものであっても、例えば事務職員、守衛、運転手等のように試験研究に直接従事していない者に係るものは、試験研究費に該当しない（措通42-4(2)-3）。
- なお、「情報の分析」では、情報解析専門家の関与だけではなく、情報の解析を行う専用のソフトウェア（情報の解析を行う機能を有するソフトウェアで、当該専用のソフトウェアに準ずるものを含む。）を用いて分析を行うことも求められる（措規20①）

試験研究費の額に含まれる人件費の額（措通42-4(2)-3）

試験研究費の額に含まれる人件費の額は、専門的知識をもって試験研究の業務に専ら従事する者（措置法令第27条の4第3項に規定する試験研究にあつては、措置法規則第20条第2項に規定する情報解析専門家でその専門的な知識をもって当該試験研究の業務に専ら従事する者）に係るものをいうのであるから、たとえ研究所等に専属する者に係るものであっても、例えば事務職員、守衛、運転手等のように試験研究に直接従事していない者に係るものは、これに含まれないことに留意する。

* 電子計算機（計数型のものに限る。）を使用して、情報につき計算、検索その他これらに類する処理を行うことをいう（情報処理の促進に関する法律第2条第1項）



4. 現行の研究開発税制・支援措置と新しい研究開発活動におけるギャップ

調査背景と調査項目 – 顧客共創型

ソフトウェア・サービス業を中心に、開発形態が従来のウォーターフォール型からアジャイル型へシフトしてきている。開発初期に詳細に仕様・計画を策定するウォーターフォール型と異なり、アジャイル型の開発においては、①研究開発と製品・サービス開発の境界が曖昧で定義しづらい、②「専ら」要件の充足が困難、③β版など顧客のフィードバック収集は研究開発と位置付けられるか曖昧、等、研究開発の定義、会計・税制上のグレーゾーンの存在が、課題となると考えられる。

背景・問題意識

ウォーターフォール型からアジャイル型への開発形態シフト

- 細かくスピーディーな開発スタイルにおける研究開発の定義
- 多様な開発人員、兼務者の存在
- β版など、顧客からのフィードバックを開発に活用の位置づけ
- クラウド型・サブスクリプション型サービスの拡大の影響

会計・税務上の課題

- 研究開発/製品・サービス開発/メンテナンス・保守等の境界
- 「専ら」要件の充足困難
- 研究開発費用処理、開発費償却、ソフトウェア資産計上等の考え方
- 税務上の処理、研究開発税制活用面での課題と実態

主要なヒアリング調査項目

1 具体的な研究開発活動内容・手法・戦略

研究開発内容、目的
研究開発形態とスキーム
アジャイル型開発による課題
Covid-19影響

2 研究開発活動のリソース・実態

リソース（研究開発資金・人材等）
プロセス（専担者有無、工数管理等）
共同研究・外部リソース活用有無
資金調達手法

3 会計・税務的課題

研究開発費用に係る会計処理実態
（労務費、研究開発費、人件費等）
税務処理
手続き面での課題

ヒアリング調査における仮説（顧客共創型）

アジャイル型開発形態の特性

『計画→設計→実装→テスト』といった工程を、機能単位の小さいサイクルで繰り返すアジャイル型開発において、開発の一部は研究開発の性質を具備している場合でも、研究開発と認識されにくいのではないかと考えられます。また、研究開発と最終製品・試作のための開発を区別するために、企業は何らかの基準を設定しているのではないかと考えられます。

税務上の「専ら」要件と工数管理

アジャイル型開発においては、社内において複数プロジェクトが並行して進行するなか、兼務で関与するケースも多いと想定される。また、短期間のスプリントを繰り返すため、税務上の人件費の「専ら」要件を充足することは困難であることが予想される。

研究開発のための専門部署の人員でなくとも、適正な工数管理と手続きを取れば、人件費を按分して税務上の試験研究費として処理できる可能性はあるが、工数管理・手続きには相応のコスト・手間を要するため断念されるケースが多いのではないかと考えられます。

ソフトウェアの研究開発費の会計上の取扱い

実務指針において、市場販売目的のソフトウェアの制作に係る研究開発の終了時点は、「最初に製品化された製品マスター」の完成時点であり、それ以降の機能の改良・強化を行う制作活動のための費用については資産計上処理することとされている。研究開発終了時点の具体的な判定基準として、「製品性を判断できる程度のプロトタイプが完成していること」が挙げられており、これはβ版に相当すると考えられるが、定義は明確でない。また、製品マスター完成後についても、「著しい改良」と認められる場合は、研究開発の終了時点に達しておらず、研究開発費として処理することとされる。

もっとも、昨今のアジャイル開発においては、機能単位で細かく開発が行われβ版がリリースされる、それを通じて最初に製品化されたものに継続的に機能を付加していく、といったソフトウェア・サービスの提供形態が一般的である。「著しい改良」の基準が不明瞭であることが不便を生んでいないかと考えられます。

また、クラウド型・サブスクリプション型で提供されるソフトウェア・サービスも普及してきており、これは自社利用ソフトウェアとして取り扱われることが多い。自社利用ソフトウェアは、「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状況」になった時点で資産計上、そうでない場合は費用処理、という会計処理が行われる（実務指針）。もっとも、「将来の収益獲得又は費用削減が確実」という基準にも恣意性が介入する余地がある。



調査結果（顧客共創型）（1/2）

アジャイル型開発形態の特性による課題

アジャイル型開発において「研究開発が認識されにくい」という声は複数の企業において共通して確認された。その要因として、開発が常に市場・顧客と近い領域で行われる、製品・ソフトウェア・サービスの商用化を常に意識してなされる開発形態をとるため、といった声があった。一部、基礎研究に相当するようなアルゴリズムの開発等のフェーズはあるが、短期間で実装・テスト・リリースへと移行していくなか、連続する開発フェーズを切り分けることは困難であるとの指摘があった。

開発に関与する人員の多様性と工数管理の実態

近年の研究開発においては、プロジェクト毎に、専門の異なる人員（たとえば、開発担当者、運用担当者、デザイナー、営業、マーケティング等）を様々な部門・部署から招集しチームを組成するケースや、複数の開発プロジェクトに関与するケース、通常業務と兼務する形で開発プロジェクトに関与するケースも一般的にあるとの声が聞かれた。特に、ソフトウェア業や、研究開発のための専門部署を整備する人的リソースのない中小・ベンチャー企業ではこうした研究開発形態をとるケースが多く、税務上の人件費の「専ら」要件を充足することが困難であるとの声が多くあった。

工数管理についても、開発に関与する人員ほど工数管理を厭う傾向があると回答する企業も多くあった。この要因の一つとして、研究開発活動を、特定の製品・ソフトウェア・サービスのためのものと明示的に一対一対応させて説明することが困難なことがあるとの指摘が複数あった。活用する製品・ソフトウェア・サービスとの関係が明示的に定まっていながらも、将来的に重要性が高まることが予想される技術領域の研究であったり、一つの技術が複数の製品・ソフトウェア・サービスの価値向上に貢献するケースが存在し、「何の活動に何時間を費やした」という形での切り分けが煩雑であることから、工数管理が忌避されるものと思われる。

実際に、工数管理・手続きのコスト、税務署からの指摘・修正申告リスクと、税務上の効果を天秤にかけ、研究開発税制の活用にあたっては保守的な運用とする企業が多くみられた。

調査結果（顧客共創型）（2/2）

ソフトウェアの研究開発費の会計上の取扱いの実態

β版の時点が既に、製品性を備えている、あるいは「将来の収益獲得又は費用削減が確実」な資産計上タイミング後のフェーズにあるというのはヒアリング対象企業に概ね共通していた。しかし、それ以前のどの時点で研究開発が終了しているか、という点については、企業、回答者、プロジェクトの性質や製品・サービスの段階等によって異なり、会計上の処理についてもケース・バイ・ケースであった。

新規サービスについて想定ユーザーや売上見込みが認識されたタイミングで社内稟議を上げることから、これを資産計上のタイミング（研究開発終了のタイミング）の目安とするケース、既存サービスに対する機能追加についてプレスリリースの発表有無を機能追加の程度の大きさを図る指標ととらえ、これを資産計上の要否の目安とするケース等、社内で一定の基準が検討されている企業もあった。ただし、こうした場合でも、そのタイミングは現場の判断に委ねられ、経理が会計上のチェックをするケース、経営層で資産計上の是非から判断するケースなど、多様であった。

また、先述の通り、アジャイル型開発においては市場・顧客と近い領域で、商用化が常に意識されているため、研究開発と認識されにくいという特性があると思われる。このため、開発初期における資産計上前の研究開発費が計上されず、その後の機能追加のための開発においても、「著しい改良」、「機能の改良・強化」、継続的にサービスの利便性を高めユーザーを繋ぎとめるための保守・メンテナンスのための開発の境界が曖昧となるため、資産計上されず、また開発費としても計上されずにその他の費用として処理されるケースが多く確認された。特にクラウド型・サブスクリプション型のソフトウェア・サービスにおいては、この傾向は顕著であった。

要因として、「著しい改良」、「機能の改良・強化」及び保守・メンテナンス等の境界が曖昧のほか、プロジェクトや人員が連続・横断的に関係していることが挙げられた。また、「将来の収益獲得又は費用削減が確実」という基準についても、その機能が将来の収益獲得にどの程度寄与するか、明確な根拠を示すのが困難である、といった指摘があった。

顧客共創型研究開発推進のための検討の方向性

✓ 「専ら」要件の緩和

アジャイル型開発と親和性の低い税制の「専ら」要件については、緩和、あるいは特例の設定が検討に値すると思料。たとえば、研究開発専業部門ではない開発部署であったとしても、学会・論文発表の年間本数等の要件を定め、達成した場合、その部署・所属人員の関与は、兼務であったとしても研究開発費に計上することを認める等。

✓ 研究開発・ソフトウェアの費用処理に係る会計基準の更新

アジャイル型開発においては、研究開発費、無形固定資産及びその他の費用の境界、

すなわち「著しい改良」、「機能の改良・強化」及び保守・メンテナンスの境界が曖昧になっていること等、会計基準設定時には想定していなかった実務が生じており、こうした新しい研究開発活動に対応した会計基準の更新を検討することが考えられる。

製品・サービスの段階・性質（本体か追加機能か、等）、開発手法等によって、会計・税務処理が異なるケースは当然考えられる。従って、たとえば、「ソフトウェア・サービス本体の開発においては・・・」、「重要な新機能の付加にかかる開発においては・・・」のような形で、プロジェクトの性質に合わせ参照できるガイドラインの整備が適切と思料。

調査背景と調査項目 – 多種領域複合型

ユーザーの利便性の高い製品・ソフトウェア・サービスの開発のためには、デザイン、UI/UX、マーケティングリサーチ等の重要性は高まっている。こうしたなか、自然科学分野のみならず、心理学や人類学、認知科学、等、人文・社会科学の知見を活用する研究開発領域は拡大している。一方、人文・社会科学の側においても、統計学やデータサイエンスを用いるなど、自然科学的手法を活用する領域は拡大しているため、人文・社会科学領域を企業の研究開発の定義に包含する（すべき）ケースが増えていると考えられる。

背景・問題意識

人文・社会科学分野の知見の重要性

- デザイン、UI/UX等を意識した製品・サービス開発の拡大
- マーケティング等、顧客ニーズ把握と研究開発の接近
- 統計学・データサイエンス等、自然科学的手法を活用する学際的な人文・社会科学領域の拡大

会計・税務上の課題

- 研究開発定義における人文・社会科学、デザイン、マーケティング調査の取扱い
- 研究開発に関与する人文・社会科学領域の人員の人件費、外部委託費、共同研究費等の取扱い

主要なヒアリング調査項目

1 具体的な研究開発活動内容・手法・戦略

研究開発内容、目的
研究開発形態とスキーム
人文・社会科学領域の知見活用経緯
Covid-19影響

2 研究開発活動のリソース・実態

リソース（研究開発資金・人材等）
プロセス（専担者有無、工数管理等）
共同研究・外部リソース活用有無
資金調達手法

3 会計・税務的課題

研究開発費用に係る会計処理実態（労務費、研究開発費、人件費等）
税務処理
手続き面での課題

ヒアリング調査における仮説（多種領域複合型）

製品・ソフトウェア・サービス開発におけるデザイン・UI/UXの重要性の高まり

近年、「デザイン経営※」に代表されるように、事業戦略・製品・サービス開発の最上流からデザインの視点を取り込む手法が拡大してきている。製品やサービスを顧客が利用する際のUI/UXは、その製品・サービスの価値の重要な源泉であるという認識も普及してきている。従来この領域について欧米企業に比べ遅れを取っていると指摘されてきた我が国企業においても、こうした認識が広がるなか、デザイン・UI/UXを研究開発において活用する事例、あるいはデザイン・UI/UXそのものを研究開発領域と捉えている企業も出てきているのではないか。

開発におけるマーケティング、人文・社会科学の知見の活用の広がり

アジャイル開発に代表されるように、顧客からのフィードバックを製品・サービスの開発に活用したり、マーケティングによって顧客ニーズを掘り起こし、それに応える製品・サービスを開発するため、マーケティングが開発に関わるなど、研究開発においてマーケティングが果たす役割が拡大しているのではないか。

また、昨今のAIに代表される先端技術領域においては、複雑な社会課題の解決や、社会と技術の軋轢を防ぐために、科学哲学・倫理学・社会学・人類学等の観点が重要視されるものと思われる。最新の科学技術・イノベーション基本法・基本計画においても「総合知」の重要性が指摘されているところであり、企業においては心理学・認知科学・教育学・経済学等の知見を活用し、新たな製品・サービスの開発を試みるケースも多いのではないか。

人文・社会科学における学際的研究・自然科学的手法を活用した研究の広がり

一つの学問分野では解決が困難な研究領域について、複数の学問分野を統合して研究を進める“学際的研究”という言葉もよく耳にするようになった。また、昨今、統計学やデータサイエンスがクローズアップされる中で、学問分野にとらわれずこのような自然科学的手法を活用して研究を行うケースも拡大しているものと思われる。この点、自然科学だけではなく人文・社会科学の分野についても企業の研究開発との親和性・連携可能性は高まってきているのではないか。

研究開発定義におけるマーケティング、人文・社会科学の取扱いに係る課題

もっとも、税務上の試験研究費に含まれないもの（措通42-4(1)・(2)）にマーケティング、人文・社会科学が明示されるなど、企業の研究開発として認められていない面もある。こうした制約が企業のデザイン経営、UI/UX活用、人文・社会科学領域とのコラボレーション等を阻害してはいないか。

※ デザイン経営：デザインを企業価値向上のための重要な経営資源として活用する経営。経済産業省・特許庁は2018年5月に「『デザイン経営』宣言」を公表し、推進している。



調査結果（多種領域複合型）（1/2）

デザイン・UI/UX活用の実態

製品・サービスの開発におけるデザイン、UI/UXの重要性については、多くの企業において認識されているようであった。大企業を中心に、内製でこうした分野の活用に取り組んでいる事例が多かった。プロダクトデザインやブランドが重要となる化粧品製造業の大企業では、デザイン、UI/UXを研究開発領域・テーマとしているという回答があった。ただし、このような企業においても、当該領域の研究開発については、税務上は除外するための処理を実施しているとの回答もあった。

一方、広く一般に公表されている情報からは、ソフトウェア・アプリケーションのデザイン、UI/UXを専業とする企業やデザイナー、大学等とのコラボレーション事例も多く確認される。もっとも、上記のヒアリング調査における結果を考慮すれば、こういったデザイン、UI/UXに係るサービス提供を専業と連携した取組についても、税務上の試験研究費の定義からは外れると判断されるケースが多いものと思われる。専業企業の側としても、同領域のサービス開発に関し、通常業務と切り分けられずに研究開発が実施されていること、税務上の試験研究費の定義から除外されていること、等を要因として、研究開発費を計上しづらい状況にあることが推察される。

マーケティング、人文・社会科学領域の知見活用の実態

大企業か、中堅・ベンチャー企業かに関わらず、マーケティング部門が研究開発初期のフェーズから関与するケースは増えているとの回答は多く聞かれた。また、マーケティング・リサーチについては、内製にて実施するにしても、外部委託するにしても、相応のコストが発生しているが、税務上の観点から、これらについて試験研究費から除外せざるを得ないのが現状と思われる。

人文・社会科学領域の知見の活用については、大学との共同研究を実施している事例が大企業・ベンチャー問わず多くあった。外部リソースを活用する要因の一つとして、当該領域を研究開発の中心領域としてしていない企業にとっては、社内で専門の人材リソースが不足していることが挙げられた。共同研究の形態は多種多様であり、大学の研究者に顧問料を支払う形で定期的な意見聴取を実施するものから、詳細な計画書を作成のもと共同研究・委託研究契約を締結し、報告書や成果物・知的財産権等を受け取るものまで、ケース・バイ・ケースで選択されているとのことであった。

調査結果（多種領域複合型）（2/2）

企業からみた人文・社会科学領域の知見活用の背景

企業側からみた人文・社会科学領域の知見活用の背景としては、パーパス（Purpose）経営や社会的インパクト評価等に代表されるように、企業の経営において、経済的価値のみならず、社会課題や環境問題に前向きに取り組み、存在価値を高めていく視点が重視されはじめていることがあると考えられる。実際に大企業をはじめとした多くの企業から、そのような趣旨の発言が多く聞かれた。その中で、自然科学領域のみならず、人文・社会科学領域の知見を活用し、いかに顧客のwell-beingを高めるか、社会に貢献していくかを研究していく要請が高まっているものと思われる。

人文・社会科学領域の知見を活用している企業においては、大企業・ベンチャー問わず、概ね上記のようなモチベーションが背景にあった。一方で、自然科学とは区別して人文・社会科学領域の知見が必要だから当該領域の研究開発をしているわけではない、という指摘もあった。そもそも、企業が取り組まなければならない顧客ニーズや社会課題が第一にあり、それに対応するための知見が人文・社会科学領域に存在するケースがあるにすぎない、との指摘であった。これは、自然科学と人文・社会科学の融合・学際領域の拡大、人文・社会科学においても統計・データサイエンス等の自然科学的手法を活用する研究が増えている、という仮説とも合致しており、研究開発の文脈において、自然科学と人文・社会科学を区別すること自体の意義についても疑問の声があった。

税務上の定義に関する意見

デザイン、マーケティング、人文・社会科学領域を除外する税務上の研究開発定義については、野放図な運用を避けるため致し方ないところがある面については理解しているが、やはり現代的な研究開発の実態に即さなくなっている、という意見が聞かれた。内製にしても外部委託にしても、活動には相応のコストがかかるため、これらコストへの助成があれば、こうした領域の研究開発が増える余地はあるし、これらの専門企業への需要も拡大する可能性はある、との声があった。

ただし、一部企業からは、同領域を含め研究開発は、助成の有無にかかわらず企業のパーパス・ミッションの実現に必要なから行うものであり、税務上の定義の問題が研究開発実施の是非に与える影響は小さい、との意見も聞かれた。

多種領域複合型研究開発推進のための検討の方向性

✓ 税務上研究開発定義の再検討

昨今の研究開発・学術領域の実態から鑑みると、自然科学領域と人文・社会科学領域とを区別することに明確な根拠づけは困難になってきており、再検討に値すると思料。

学術領域を問わず契約形態や規模、研究開発手法等を根拠に税制優遇の対象を選定する方向性も一案。たとえば、顧問契約は対象とはしないが、報告書や知財の譲渡を伴う共同研究契約によるものであれば、人文・社会科学領域でも税制優遇を認める、統計学等の自然科学的手法を活用した研究については税制優遇を認める等。

✓ 企業のコスト負担感軽減施策の検討

デザイン、マーケティングや人文・社会科学領域が企業の製品・サービス開発、研究開発に果たす役割は高まっている一方、同領域の専門人材採用や外部委託費等に係る効果とコストに関し、ステークホルダーへの説明に一定の困難性。

研究開発定義の再検討を通じ、同領域を研究開発活動と認めるほか、専門人材・專業企業とのマッチング支援によって探索コストを下げる等の支援が、同領域に関する企業のコスト負担感を軽減し、研究開発活動の活性化に資する可能性があると思料。

調査背景と調査項目 – 専門知見活用型

企業経営、製品・サービス開発において、データの利活用の重要性は益々高まっており、データサイエンティスト等の自然科学分野の専門家の知見を活用することが不可欠である。一方で、大企業といえど自社リソースでこれらの知見を賄うのは困難で、データサイエンス等の知見の提供を主力サービスとする企業へのニーズが拡大している。①こうした企業によるサービスの開発において、研究開発がどのように定義されているか、②ユーザー側の企業がこれら企業に分析を外部委託する際、研究開発となるか、③これら企業に研究開発サービスを外部委託する場合、知的財産の取扱い等も含め、どのような契約形態をとるべきか、といった課題があると考えられる。

背景・問題意識

データ利活用の重要性の高まりとDX人材不足

- 企業経営、製品・サービス開発におけるデータ利活用の拡大
- 社内リソースにおけるDX人材不足
- データ分析サービス等専門企業への外部委託・コラボレーションの拡大

会計・税務上の課題

- 委託側企業の外部委託費の取扱い
- データ分析サービス等専門企業のサービス開発における研究開発の実態
- データや知的財産の取扱い、契約形態等の実態

主要なヒアリング調査項目

1

具体的な研究開発活動内容・手法・戦略

研究開発内容、目的
研究開発形態とスキーム
データ分析サービス等における研究開発定義
Covid-19影響

2

研究開発活動のリソース・実態

リソース（研究開発資金・人材等）
プロセス（専担者有無、工数管理等）
共同研究・外部リソース活用有無
資金調達手法
契約形態、データ・知財取扱いの実態

3

会計・税務的課題

研究開発費用に係る会計処理実態（労務費、研究開発費、人件費等）
税務処理
手続き面での課題

ヒアリング調査における仮説（専門知見活用型）

経営、製品・サービス開発におけるデータ分析の重要性の高まりとDX等プロフェッショナル人材の稀少性

AI、ビッグデータ、IoT等、いわゆる第4次産業革命の時代において、データ分析を通じて新たな価値を創造していくことは、あらゆる産業・分野における企業の経営・研究開発の中心的地位を占めることになる。一方で、データサイエンス等の自然科学分野の知見を有するプロフェッショナル人材のリソースは社会的にも不足しており、限られた人的リソースをどう有効に活用するか、また、こうしたプロフェッショナル人材をいかに育成していくかは、企業及び我が国経済社会全体にとって喫緊の課題である。

こうしたなか、データサイエンティスト等の知見を活用し、データ分析等のサービスの提供自体を主業とする企業に対する需要は拡大しているのではないかと。また、こうした企業がサービス開発をするうえで、データサイエンティスト等はどうのように研究開発に関与しているのか。

ユーザー側企業にとっての研究開発との関わり

先述の通り、DX等プロフェッショナル人材が社会的に不足するなか、自社の研究開発の段階からデータ分析サービス等専門企業を活用している、あるいは活用を検討している企業が増えているのではないかと。その場合、ユーザー側企業にとって、データ分析サービス等専門企業への外部委託費は研究開発と認識できているか。また、外部委託に係る手続き、データや知的財産権等の取扱いはどうに行われているか。

サービス開発の定義に係る課題

サービス開発において、研究開発はどうのように定義・認識されているか。通常の業務と明確に切り分けて研究開発活動を把握するための課題等に関し、製品・技術開発と異なる性質はあるか。税務上のサービス開発の定義に関し、実務上の課題はあるか。例えば、「対価を得て提供する」「新たな役務」という要件、情報解析専門家の定義、サービス設計工程（データの収集→データの分析→サービスの設計→サービスの適用）の要件等に関し、実態との乖離や適用のための課題はあるか。



調査結果（専門知見活用型）（1/2）

経営・研究開発におけるデータ分析の重要性と人材不足の実態

経営や研究開発においてデータ分析の重要性が高まっているという状況については、多くの企業に共通して認識されていた。一方で、それを担うプロフェッショナル人材の不足についても広く共通する課題であった。

こうしたなか、プロフェッショナル人材の採用強化や社内の人材育成については、大企業・ベンチャー問わず注力分野とされていた。人材育成について、大企業では、外部の体系化された育成プログラム（Off-JT）を活用するケースも多い一方、ベンチャー・中小企業ではOJTを中心とした人材育成が行われていた。人材育成のための人材・仕組みの不足を指摘する声もあった。

データ分析等専門企業への需要は拡大しており、近年引き合いが特に増加しているとの回答もあった。人的リソースに限りがあるなか、データ分析・解析にも多様な専門性があるので、声をかけていただいても他社を紹介させていただくケースも多い、という声もあった。

サービス開発において、データサイエンティストは研究開発の中心的役割を担うものと思われる。しかし、大企業の研究開発部門所属で専従で研究開発に関与するケースもあるが、顧客へのサービス提供に主に従事しながら、兼務で研究開発に関与するケースは多く、これは中小・ベンチャー企業において特にその傾向は強かった。これは、アジャイル型・ソフトウェア開発と同様の状況であった。

ユーザー側企業にとっての研究開発との関係の実態

データ分析等専門企業のサービスを研究開発において活用するユーザー側企業は増えてきていると思われる。ユーザー側企業にとっての研究開発プロセスの一部を切り出した外部委託であれば、もちろん研究開発費として処理されているだろうし、マーケティング業務だったり、業務効率化だったり、データ分析等専門企業に外部委託する業務内容によって適切に処理される、との声があった。

委託形態としては、業務委託契約を締結し、報告書や成果物（ソースコード等）を提供して対価を得る形が多いが、準委任契約の形で役務を提供する場合もあった。データや知的財産権の取扱いも業務内容によって、ユーザー側企業の権利とするか、共有とするか、ケース・バイ・ケースであるが、契約時に明確化しておくことが重要であるとの認識については、広く共有されていた。

調査結果（専門知見活用型）（2/2）

サービス開発の定義と実態

サービス開発においては、研究開発では共同研究が広く行われているとの声があった。要因の一つとして、人的リソースが限られているため、専門性の異なる同業他社や大学等研究機関のリソースの活用が必要であることが挙げられた。

サービス開発では、データ収集から分析、役務の設計・確認のプロセスを経て確立したサービスを提供して対価を得るというより、様々なデータ分析課題を抱えたクライアントに対し、データの特性やクライアントのニーズに即した技術・アルゴリズムで分析サービスを提供する通常業務の中で知見が蓄積されていく面があるため、サービス開発のための研究開発を定義し、通常の業務から切り分けて認識することが困難であるとの指摘があった。

「対価を得て提供する」等の要件があると、上記のように通常の業務から切り分けることが困難である一方、かえってアルゴリズムやAI・機械学習に関する最新の動向調査、学会活動、論文執筆のための基礎的研究開発業務が対象から外れてしまう、との声もあった。

IoT関連の研究開発等では、自社内のデータを活用して生産性を向上させるサービス開発を行って、それを他社にも提供する、というサービス開発プロセスが考えられる。こうした事例等では、税務上の要件を充足するため、研究開発初期の段階で「対価を得て提供する」と認識し、サービス設計工程を明確に定義できるか、不透明であるとの指摘もあった。

サービス開発については、分析手法の研究開発も重要ではあるが、そもそも分析するためのデータがないことが重要な課題と認識している企業もあった。データ分析専門企業はスキルを持ったプロフェッショナル人材を抱えていても、個別に分析するためのデータを保有している事例は少なく、一方でユーザー側企業は保有するビッグデータをどのように分析するべきか課題を抱えていると思われる。これをマッチングさせて、データ分析業務を受託するとしたら、受託側にとってそれは通常業務の範囲となる。税務上のサービス開発が適用されるとしたら、自社にプロフェッショナル人材もデータも保有している大企業を除けば、それはデータ分析専門企業にアイデアはあるが、分析するためのデータを持たないためデータを保有する企業と共同研究を実施する、といったケースに限られるのではないかと、との指摘もあった。

専門知見活用型研究開発推進のための検討の方向性

✓ サービス開発の定義・要件の緩和

サービス開発は通常業務の中でノウハウが蓄積されていく面が強い一方、「対価を得て提供する」、サービス設計工程を備えた活動となると、研究開発としては認識されにくい。

サービス開発においても、分析手法やアルゴリズム等にかかる基礎研究に相当するような活動を対象とできるよう、定義の見直しや要件の緩和が検討に値すると思料。

✓ オープンイノベーション支援

限りあるプロフェッショナル人材リソース、及び分析対象となるビッグデータを有効にマッチング・活用していく上で、オープンイノベーション型の研究開発が重要。プラットフォーム・コンソーシアムの構築・参加に係る活動費等、オープンイノベーション型の支援対象の拡大が検討に値すると思料。

調査背景と調査項目 – 実証データ活用・転用型

製品・ソフトウェア・サービス開発において、実証実験を実施し、そのデータを開発に活用するケースは多い。もともと、実証実験は、研究開発段階で不可欠なデータを収集するために実施するケースから、マーケティングの一環として実施するケースまで、開発形態によって位置づけが異なる。①実験の報告書をまとめるなど、実証実験を研究開発と明確に定義づけるための必要な手続きの有無、②実際の現場で技術の実証実験を行う場合、そのための費用が研究開発費か、製造原価かの取扱いについて、課題があると考えられる。

背景・問題意識

研究開発における実証実験の意義

- 研究開発における実証データ活用の重要性拡大
- 実証実験の研究開発における位置づけの多様性
- 実証実験の際の顧客・現場との関係

会計・税務上の課題

- 実証実験を研究開発とするための手続き
- 実証実験に係る費用は研究開発費か、製造原価か

主要なヒアリング調査項目

1 具体的な研究開発活動内容・手法・戦略

研究開発内容、目的
研究開発形態とスキーム
実証実験の位置づけ、定義
Covid-19影響

2 研究開発活動の リソース・実態

リソース（研究開発資金・人材等）
プロセス（専担者有無、工数管理等）
共同研究・外部リソース活用有無
資金調達手法
実証実験の際の手続きの実態

3 会計・税務的課題

研究開発費用に係る会計処理実態
（労務費、研究開発費、人件費等）
税務処理
手続き面での課題

ヒアリング調査における仮説（実証データ活用・転用型）

研究開発において実証データを活用する事例の拡大と実証実験の多様化

研究開発において実証実験を行い、得られたデータを分析・活用することは、製薬における治験のように、古くから実施されてきた。もっとも、昨今では開発した技術の現場での効果確認、デジタルツインやバーチャル空間におけるシミュレーションから、想定顧客と協働しフィードバックを得るマーケティング活動に近いレベルのものまで、実証実験の位置づけ、目的、用途は多様化してきている。

こうしたなか、実証実験を研究開発プロセスの一環として位置づけ、費用について研究開発費として認識、あるいは税制優遇を受けることができるかについては論点があるものと考えられるが、実証実験を研究開発プロセスの一環として位置づけるための要件、または手続きとしてどのようなものがあるか。

実証実験の手続き、現場や顧客との関係

実証実験にあたっては、それに係る費用を研究開発費として処理するか、製造原価として処理するか、境界が曖昧となり得る。たとえば、現場の人員がどのように関与するか、研究開発人員や機械・材料に係るコストは研究開発費か、製造原価か、等。研究開発費とする場合、たとえば工数等を適正に管理し、実証実験計画や報告書等の様式を整備する必要があるか。また、顧客との契約のなかで、実証実験をどう位置付けているか、費用・期間等をどう説明するか。たとえば、実証実験に係る費用は企業側が負担し顧客には負担させない、実証実験にあたり一定期間の工期延長等を依頼する、等。



調査結果（実証データ活用・転用型）

企業の研究開発における実証実験の取扱いの実態

仮説の通り、実証実験の形態、位置づけは製品・サービス等の開発形態、手法の違いに合わせ多様であり、それを研究開発して取り扱うかどうかについてもケース・バイ・ケースという結果であった。

たとえば、ソフトウェア開発においては、β版のリリース、顧客からのフィードバック収集のプロセスを実証と位置付け実施しているケースは広く存在するが、先述の通りβ版の完成時点は、研究開発完了後であるという認識は広く共有されているため、このプロセスを研究開発と位置付けるケースは少ない。一方で、従来型の製造業の製品開発や建設業における工法の研究開発における実証実験については、例えば性能や効率性、安全性の確認のため、実証実験は研究開発のプロセスのなかの重要な一つのフェーズである、という認識のもと実施されるケースが多いようである。もちろん、従来型の製品開発等においても、製品性が認められる試作品やサービスを現場で顧客と協働し実験するケースもあり、研究開発段階か開発・マーケティング段階か、といった境界は、ケースによってさまざまである、との回答も多くあった。

実証実験における現場や顧客との関係の実態

実証実験にあたっては、研究開発人員が現場で実験する際、現場の人員も協力することが想定される。現場の人員が実証実験に関与する分については、研究開発費として切り分けて捕捉する等の工数管理が行われていると回答する企業もあった。もっとも、税務上はこの分については専ら要件を充足しないと判断される場合には除外されているものと思われる。その他の材料費等の費用について、研究開発費とするか、製造原価とするか、といった点については、最終的に顧客に提供される製品・成果物として実証実験の結果が残るか否かが基準になるとの指摘もあった。たとえば、実証実験の結果が顧客に提供される製品としての性能を十分に備えており、そのまま対価を得て提供されるものであれば製造原価とし、手直し等が必要であれば研究開発費とすることが考えられる。もっとも、実証実験の結果については、性能確認作業が発生したり、手直しが必要な段階のものが多いため、そのまま製造原価とみなすようなケースは少ない、との指摘もあった。

現場、顧客との関係でいえば、実証実験に理解のある現場監督者、顧客の納得のうえで実施することになるが、そうした場合でも顧客から受け取る費用や納期はあくまで当初契約を遵守する条件のもと実施する、というのが前提であるとの回答があった。

実証データ活用・転用型研究開発推進のための検討の方向性

✓ 実証実験の定義、位置づけのガイドライン

現代の製品・サービス開発において、実証実験は総じて重要な意味を持つものの、それが研究開発として位置づけられるものか否かについては、議論の余地がある。

製品・サービスの性質、開発手法等によって実証実験の定義・位置づけが異なるし、実証実験の手法・手続きも多様である。

実証実験を伴う研究開発を促進するためには、どこまでの実証実験を支援の対象とすることを検討し、その範囲を明確化することが重要である。そのうえで、製品・技術開発またはサービス開発の形態毎に想定される実証

実験の定義や位置づけを事例を用いて場合分けして説明するようなガイドラインの策定が有用であると思料。

その他、分類に拠らず共通して聞かれた論点

中小企業・ベンチャー企業等、赤字期における研究開発の支援の在り方

従来型の研究開発とは異なり、新しい研究開発形態の実践者、担い手は、中小中堅企業、ベンチャー企業であることも多い。一方で、こうした企業群は経営基盤が大企業に比べ脆弱であり、特に創業後数年間は赤字となるのが大多数を占める。こうした場合、税額控除で研究開発を支援する枠組みにはおのずと限界がある。研究開発税制のみならず、欠損金の繰越控除等、法人税制全体、及び補助金・還付制度などの拡充等、パッケージとしてのポリシーミックスを通じた支援が有効である、との声が聞かれた。

需要拡大や資金調達面での支援の可能性

ポリシーミックスの在り方としては、研究開発主体に対する支援のほか、研究開発によって創出された製品・サービスの利用者に対し、需要を促進するような仕組みのほか、研究開発主体の資金調達を支援するため、ベンチャーキャピタル市場の活性化、インキュベーターの育成、といった制度も検討に値するものと思われる。

たとえば、新しい研究開発形態で開発され、DXに資するようなソフトウェア・サービスについては、我が国では特に中小企業での活用が遅れている。これまでのIT導入補助金、中小企業生産性向上設備投資促進税制やDX投資促進税制等は、新しい研究開発実践企業に対する需要を刺激する上で効果があったとの声が聞かれた。

また、ベンチャーキャピタル市場の活性化の観点からいえば、エンジェル税制等で個人投資家を支援する枠組みの拡充等も検討に値する。ただし、たとえば研究開発型ベンチャーに対する投資についての税制優遇については、市場メカニズムによる効率的な資金配分を歪める可能性について、ベンチャー企業の側から指摘もあり、慎重な議論は必要と思われる。



5. 総合意見（実態調査を踏まえた考察）

調査全体を通じて得られた考察

企業の研究開発形態の変化

本調査においては、近年の企業の研究開発形態の変化を、顧客共創型、多種領域複合型、専門知見活用型、実証データ活用・転用型と分類のうえ、ヒアリング調査を通じてその実態を調査した。結果として、それぞれの分類で、従来の会計上・税務上等の研究開発の定義との乖離や、研究開発活動を切り出して認識するうえでの実務面での課題等が存在することが確認できた。一方で、一つの企業の研究開発活動が、これらの分類に横断的に該当するケースも多く、そのため分類毎に抽出された課題を複数、複合した形で抱えている企業も多く存在している。

また、こうした分類に抛らず、共通して得られた課題もあり、特に創業当初の赤字期にあるベンチャー企業の研究開発の支援の在り方などは、従来から指摘されているところでもある。

今後も、技術・企業経営・経済社会情勢の変化等を受け研究開発形態が変化し、制度から零れ落ちる事例が増えてくることが予想される。特に、昨今活発化しているオープンイノベーション型の研究開発については、自由な発想のもと従来の形にとらわれない多様な組織間連携が行われる結果、制度が当初想定していなかった形態へと進展していくことが十分に考えられる。我が国企業のイノベーション促進のための研究開発を支援していくためには、最新の研究開発実態を調査するとともに、研究開発の定義についても継続的に見直していく姿勢が重要であろう。

研究開発・イノベーション促進のためのポリシーミックスの検討

研究開発・イノベーションを促進していくためには、社会課題・顧客のニーズ発掘、技術シーズの探索、資金調達、研究開発、最終製品化・サービス化、設備投資・事業化・商用化、販売、保守・メンテナンス、追加機能開発、と従来の売り切り型に比べ長期化しているビジネスのライフサイクル全体を通じて企業活動を活性化していく視点が重要となる。

その際に必要となるのは、各段階の企業活動の制約を取り除くような規制緩和や、必要に応じて支援するための補助金等も含めたポリシーミックスであり、研究開発税制はその中核の一つとして位置づけられる必要がある。

ただし、限りある政策資源を有効に活用するためには、市場メカニズムを可能な限り歪めず、民間の自律的企業活動・自主的なリスクテイクを促進することが重要である。そのためにも、政策の効果を不断に確認することは不可欠であり、EBPMの手続きが一連のポリシーミックスに適用されることが望ましいと思料される。

本報告書は、経済産業省の委託により有限責任 あずさ監査法人が実施した調査結果を取りまとめたものです。私たちは、調査時点で入手した情報に基づき本報告書を適時に取りまとめるよう努めておりますが、本調査報告書の内容は、本調査の対象に含まれない特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものとは限らず、また、情報を受け取った時点及びそれ以降において、その情報の正確性や完全性を保証するものではありません。また、本報告書は委託者である経済産業省に対してのみ提出したものであり、本報告書を閲覧あるいは本報告書のコピーを入手閲覧した第三者の本報告書の利用に対して、有限責任 あずさ監査法人は直接ないしは間接の責任を負うものではありません。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.