移延計定으로서의 研究開發費支出에 關한 實證的 考察

高 承 禧

目 次

Ⅰ. 問題의 提起
Ⅱ. 移延計定에 對한 一般的 思考
1. 移延計定의 本質
2. 移延計定의 範圍
3. 移延費用의 計算基準과 回收方法
Ⅲ. 移延計定으로서의 研究開發費支出
1. 研究開發費의 意義
2. 會計學上 研究開發費의 分類
3. 資產計算으로서의 研究開發費支出
4. 費用計算으로서의 研究開發費支出
Ⅳ. 韓國에 있어서 研究開發費의 支出現況과 會計學的 是正方向
1. 우리나라 研究開發費 支出 및 會計處理現況
2. 研究開發費支出의 會計學的 是正方向
Ⅴ. 結 論

Ⅰ. 問題의 提起

制度論的 近代經營理論의 Initiative를 쥐고있는 美國의 經營學者 P. F. Drucker教授는 事業이란 顧客을 創造함을 目的으로 하기 때문에 如何한 經營活動을 하더라도 市場問題와 技術革新의 두가지 基本機能을 無視할 수 없는 것이라고 그의 名著인 「現代의 經營」에서 말한 바와 같이 現代企業은 技術革新으로 新製品을 開發해야 하는 同時에 새로운 販路開拓에 留意하지 않으면 안될만큼 심각한 問題로 登場한 것이다. 날로 激化되어가고 있는 企業間의 競爭은 過去 어느 때보다도 激甚한 狀態이며 따라서 企業이 最終目標로 追求하고 있는 利益은 自然 低下되지 않을 수 없게 되었다. 이러한 企業間의 競爭속에서 헤어날 수 있는 唯一한 길이란 오직 技術革新에 依하여 新製品을 開發하든가, 新市場을 開拓함으로서 새로운 脫出口를 찾는 것이다.

이렇게하여 登場한 實踐的 事實이 研究開發活動이다. 換言하면 新 利益原泉을 求하기 위한 技術革新의 一方便으로서 새로운 生產樣式을 採用하고 品質을 改善하면서 新原料資原의 確保를 위하여 研究開發活動을 實施하게 된다는 것이다. 그러므로 이 研究開發活動에 所要되는 費用도 從前과는 달리 增大하게 되며 그 費用額이 增加로 因한 豫算管理와 會計處理問題도 重要視하지 않을 수 없게 되었다.

이 研究開發活動에 支出된 費用이 巨額으로 增大하고 研究活動效果가 當該企業의 收益增大에 至大한 영향을 미치게 될 경우, 會計學的인 觀點에서 본다면, 研究開發費의 支出額

을 會計上에서 어떻게 處理하느냐에 따라 當期의 經營成果와 財政狀態에 상당한 影響을 미칠 수 있는 것이 事實이다. 또 稅務會計的인 側面에서도 그 處理方法에 따라 課稅可能所得의 決定에 적지 않은 영향을 招來시키는 결과가 된다. 뿐만 아니라 研究開發活動中 試驗研究와 같은 것은 그 成不成이 不確實하기 때문에 그에 對한 費用의 會計處理方法에 混同을 가져오기 쉽다는 點도 찾아볼 수 있다. 그리고 研究開發費는 商法上에서는 資產視하고 있지 않은 反面에 財務諸表規則이나 法人稅法에서는 資產性을 認定하고 있어 그 適用別로 會計處理方法도 恣意性을 띄고 달라지기 쉬운 矛循點도 있는 것이다. 따라서 研究開發用으로 支出된 費用이 資本的支出에 依한 會計處理를 前提로 할 것인가, 혹은 收益的支出에 準한 會計處理가 妥當한 것인지의 問題解明을 試圖하였음도 밝혀둔다. 또한 本論文에서는 費用計算으로서의 研究開發費와 資產計算으로서의 研究開發費에 對한 論理的인 展開가 中樞的 核心을 이룰것임은 두 말할 必要도 없을 것이다. 그러므로 지금까지 단편적이고, 部分的으로만 다루어져 왔던 研究開發費에 對해서 有機的으로 體係化하려고 試圖한 바 있는 筆者의 碩士學位論文의 延長으로, 新領域이라 할 수 있는 移延計定的인 側面을 理論的이고도 實際的인 分野에 對하여 새로히 검토해 보려는 意圖에서 研究開發費의 會計處理에 對한 現況을 把握함과 同時에 會計學的 是正方向을 模索함에 本論文 考察의 根本的인 目的이 있는 것이다.

Ⅱ. 移延計定에 對한 一般的 思考

1. 移延計定의 本質

貸借對照表中心論에 근거를 둔 靜態學的인 것에서 出發한 會計理論은 오늘날에 와서 損益計算書를 中心으로 하는 動態學的인 會計學傾向이 두드러지게 나타난 것이다. 따라서 이 期間的 損益計算이 求心點을 이루고 있는 近代會計의 方向感覺 때문에 企業活動中 現金의 收支事實이 當期의 損益計算에 關係있는 것과 關係 없는 것으로 區分되지 않으면 아니된다. 즉, 近代會計學의 大前提의 하나인 Periodical Accounting Convention에 입각하여 損益의 發生과 現金의 收支事實과의 一致되지 않은 期間的인 Gap을 調整하므로서 各會計年度의 損益計算을 適確하고도 公正하게 實施하지 않으면 안되게 되었다는 것이다. 그러므로 現金의 收支事實이 發生하더라도 當該期間의 損益에 關係되는 것이 있는가 하면 次期以後의 會計期間에 歸屬시키지 않으면 안되는 性質의 것이 반드시 存在하게 된다. 여기에 從來 靜態論的 會計學에서 論及되어 왔던 資產概念은 달라져 現金의 收支事實에 依한 費用發生이 期間的 費用收益의 對應에 準하여 原價配分이라는 形態로 資產概念化하게 된 理論的 根據를 찾아볼 수가 있다.

上述한 바와같이 現金의 收支事實이 發生하였을지라도 現金支出의 效果가 次期 以後에 미치게 되는 것은 次期 以後의 收益과 對應시킬 수 있는 費用으로 移延시키지 않으면 안된다는 事實을 確認할 수 있었다. 이러한 會計學的 計算節次를 損益의 移延이란 말로 表現하고 있으며 移延을 돕기 위하여 設定되는 資產項目을 移延計定이란 用語로 使用하고 있는 것이다. 이에 對한 一見解를 紹介하면 "移延計定이란 것은 이미 發生한 收入支出中 그 效果가 次期 以後에 繼續되기 때문에 아직 그 期의 收益 또는 費用이 되지 못하고 따라서 殘存되는 效果가 推算되어 資產 또는 負債로서 次期에 移越되는 것이다. 移延計定에는 損費의 移延과 利益의 移延이 있다."[1]

그런데 移延計定은 學者에 따라 廣義와 狹義의 兩者로 槪念規定을 하고 있어 약간의 混線을 이르키는 때가 있다. 즉, 移延計定은 廣義로 말할 때 資產的인 性質의 것 뿐만 아니라 負債에 屬하는 것은 勿論 損失의 移延으로서 資本에서 控除될 性質의 것으로 三代分[2]하고 있는데 첫째의 資產的 性質의 것은 先給費用과 移延資產이고 둘째의 것은 先受收益, 셋째의 것은 臨時巨額의 損失이라 할 수 있다. 그러나 우리나라의 財務諸表規則에 따르면 위의 三代分되고 있는 것과는 달리 狹義的으로 解釋하여 先給費用과 移延資產만을 移延計定의 範疇[3]에 屬하게 하고 있다.

美國의 경우를 보면 移延計定이란 用語 代身에 Deferred Charge와 Deferred Revennue (Deferred Income이라고도 함)로 二大分하고 있으며 企業이 存續하는 限 便益을 받기 위하여 行한 支出일진데 移延計定이라는 用語는 內容的으로 Deferred Charge와 類似한 槪念이며 移延會計處理에 屬하는 모든 計定을 表現하는 內容은 아니라고 하고있다.[4] 우리나라의 財務諸表規則도 이러한 論理에 따라 規定한 것이 아닌가 思料된다.

따라서 위의 二分說에 依할 때 移延計定中에는 借邊計定科目으로서 費用의 移延이라는 先給費用과 貸邊計定科目으로서 利益의 移延 즉, 先受收益으로 大別하여 볼 수 있게 된다. 그러나 아무리 損費와 利益의 移延이라는 會計手續을 通하여 設定되는 整理項目이라 하더라도 兩者中 利益의 移延은 一般的으로 Deferred Revennue 즉, 先受收益이라 하여 收益을 先受하는 去來가 빈번히 발생하는 企業에서 주로 發生하기 때문에 利子나 割引料 및 保險料等 一種의 負債項目으로 處理하지 않으면 안되는 것이다. 이때 移延負債라는 名稱을 붙이게 되고 次期 以後의 收益과 關聯시켜 次期로 移越하지 않으면 안되나 이는 銀行, 信託會社 및 保險會社와 같은 用役企業에서 많고 一般的인 製造活動을 하는 企業에는 이와같은 去來例가 거의 없고 그 重要度가 弱하며 損費의 移延에 關한 問題가 오히려 큰 比重을 차지한다고 볼 수 있다. 그래서 移延負債의 對照的인 槪念으로 移延資產이라는 用語

1) 鄭守永, 新會計學, 1961, P.150
2) 趙益淳, 現代會計學, 1963, P.299
3) 財務部(1964年5月27日制定), 財務諸表規則 第69條
4) 趙益淳, 前揭書, PP.299~300

를 쓰고 있으며 그 重要性을 强調하자면 "이것은 거의 大部分의 企業에서 發生하는 重要項目이며 그 性質上 當期의 損益計算에서 控除하고 貸借對照表上은 一旦 準財產 즉, 財產에 準하는 것으로서 計上하는 同時에 그 效益이 미치는 各 年度에 分割하여 그 費用 또는 損失을 銷却, 配分하지 않으면 아니 된다."[5] 고 하는 것에서 찾아 볼 수 있다.

移延資產은 一名 移延費用이라고도 使用되어 진다. 한번 現金支出이 있었으면 그것을 當期에 費用으로 化하는 部分과 次期 以後에 屬하는 費用으로 區分할 때에 붙여지는 것인데 다른 用語같으면서도 同一한 槪念으로 使用되는 理由는 費用收益을 期間別로 對應한다는 近代會計學理論에 근거를 두는 때문 이라고 생각되며 本節 初頭에서 밝힌 바와 같다. 따라서 살아 있는 未來의 原價로서 費用을 移延할 경우 移延計定에서 서로 다른 두가지의 性質을 가진 費用要素가 나타나는데 하나는 先給費用이고 또다른 하나가 移延費用인 것이다. 前者는 次期에 經常的인 營業費用으로 轉化시킬 수 있는 短期性의 移延計定이다. 後者는 一時에 支出年度의 費用으로 計上하는 것이 不合理하여 惠擇을 받을 數會計期間에 配分하여 回收하게되는 長期的인 移延計定이라 하겠다. 本論文이 試圖하는 바는 이 移延費用의 一種인 試驗研究費 및 開發費의 領域이라 할 수 있는 바 移延費用에 對한 一般的인 區分은 〔表1〕과 〔圖1〕에서 보여주는 바와 같다.

Deferred Charges의 區分內容

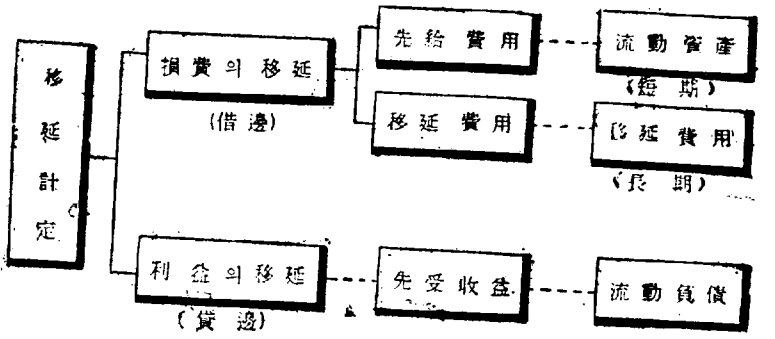
〔表 1〕

費用 / 區分	先給費用	移延費用
1. 對價給付	이미 支給되었으나 아직 이에 對한 對價給付는 전혀 받고 있지 않다.	이미 支給되고 또한 이에 對한 對價給付도 어느程度까지 받고 있다.
2. 效益繼續期間	效益計續期間은 比較的 짧으며 이것을 正確히 算定할수 있는 것이 보통이다.	效益 繼續期間은 比較的 길며 이것을 正確히 算定할 수 없는 것이 보통이다.
3. 效益實現	대부분의 경우 그 效益은 實現한다.	반드시 效益이 實現된다고는 할 수 없다.
4. 回收性	必要하면 隨時로 이를 回收할 수도 있다.	營業活動의 結果를 通해서만 回收된다.
5. 現金價值	一般的으로 現金價值를 가지고 있다.	결코 現金價值를 갖지 않는다.
6. 償却方法	보통 次期 最初의 日字로써 費用計定에 還出記入되고 다음 期에 있어서 一時에 償却된다.	數年度에 걸쳐 적당한 方法으로 分割償却된다.

資料: 李海東, 張良述, 財務諸表規則解說, 1966, P.183 參照

5) 鄭守永, 前揭書, P.152

〔圖 1〕 移延計定의 區分圖



資料: 鄭守永, 新會計學, P154 參照

2. 移延計定의 範圍

우리나라의 企業會計原則에 따르면 移延計定을 大別하여 先給費用과 移延資產으로 規定짓고 있으나 移延計定의 範圍는 그 보다 더 擴大시킬 수 있으며 〔表1〕 및 〔圖1〕에서 자세히 表示되고 있다. 여기에 우리나라 財務諸表規則에 規定된 移延計定의 不當性을 指摘할 수도 있으나 商法上의 規定은 더 좁혀져 있어 여러가지 問題點을 內包하고 있다. 그러나 양자의 規定에 대한 각각의 모순점을 들추면서 一般的으로 認定 할 수 있는 移延計定의 範圍를 살펴볼까 한다.

會計學上 一年의 基準에 따라 規定 지어지는 것으로서 先給費用이 있다. 이는 이미 支出된 金額이 앞으로 一年間에 限하여 그 支出效力이 持續될 수 있는 性質의 費用을 말하며 先給保險料와 先給地代 집세 等이라고 同規則은 規定하고 있으며 아울러 流動資產으로 區分表示 할 수 있도록[6] 하고 있다.

다음 移延資產은 先給費用보다 비교적 長期性을 띤 移延計定이라 할 수 있다. 財務諸表規則 第69條에 의하면 移延資產에 屬하는 것으로 創業費, 株式發行費, 株式割引發行差金, 社債發行差金, 社債發行費, 開發費, 試驗研究費, 建設利子의 여덟가지를 들고 있다.

그런데 商法 第453條 以下 同法 第457條에 이르는 다섯가지 條項에 걸쳐 創業費, 新株發行費, 株式額面未達金額, 社債發行差額, 配當建設利子로 區分 規定하고 있어 兩者間에 移延計定의 範圍를 一定하게 規定하고 있지 않음을 알 수 있다. 즉, 財務諸表規則에 列擧되고 있는 社債發行費, 開發費 및 試驗研究費가 商法에서 除外되고 있다는 것이다.

그렇다면 어느 쪽의 規定이 正當한가 또 그 外의 移延計定에 屬하는 種類는 없는가 하는 領域擴大의 問題가 台頭된다.

6) 財務部制定, 前揭規則, 第70條 第1項 및 第2項

財務諸表規則은 어디까지나 하나의 勸告案으로 制定하였을 뿐이지 法的 强制性을 띄고 있지 않기 때문에 商法의 規定보다 약한 것이라 하겠다.

商法 第635條 第1項 및 9項의 規定에 의하면 移延資產에 對한 商法上의 計算規定이 强制性을 띄고 있는것으로 解釋된다. 다시 말해서 商法上에 列擧되고 있는 移延資產 (商法 第453條~第457條) 은 例示的인 것이 아니고 限定的인 規定이라 할 수 있기 때문에 移延資產으로 貸借對照表의 資產의 部에 計上할 수 있는 것은 商法에 規定한 다섯 項目 以外에는 안된다는 結論을 얻을 수가 있다.

그 理由는 "이들 資產은 眞實한 資產이 아니고 그 實質은 損失에 不過하든가 아니면, 本來의 資產의 意義는 換金性이 있는 것만을 말하는 것이나 이들 移延資產은 아무런 換金性이 없는 擬制的인 資產이기 때문이다,"[7]라고 밝히고 있다.

그럼에도 不拘하고 商法이 規定한 다섯가지 項目을 例外로 資產視하고 있는 理由는 무엇 때문인가? 이는 債權者 保護思想을 약간 완화하여 實務面과 商法이 妥協한 것이라고 하겠다. 이에 對한 論證을 다음[8]에 밝힌다.

"債權者保護主義를 第一主義로 삼고있는 商法이 移延資產과 같은 擔保力이 없고 換金性이 없는 擬制的資產을 資產으로 認定한 것은 資本維持의 原則에 對한 하나의 例外的인 事實이며 商法이 企業會計 特히 會計理論과 接近해 가고있는 證據라 할 것이다."

그러나 現實的으로 볼 때 아직도 移延計定의 範疇를 定하는데 見解의 差異를 보이고 있어 이를 調整하는 問題가 重要하다. 特히 試驗研究費와 開發費를 商法上의 移延資產에 包含시켜 移延計定의 範圍를 擴大시킴은 勿論 企業會計理論에서 認定되고 있는 臨時巨額의 損失도 移延計定의 領域에 넣도록 法規上의 規定을 넓혀야 할 것으로 思料된다. 1964年 5月27日字로 改正公告된 財務諸表規則에 따라 企業會計準則起草小委員會의 企業會計原則과 關聯된 商法改正建議書에 보면 移延資產의 領域을 擴大하도록 하고 있음을 볼 때 언젠가는 移延計定의 領域에 對한 意見의 一致가 될 수 있는 性質의 것이라 생각된다.

3. 移延費用의 計算基準 및 回收方法

叙上한 바와 같이 近代會計는 費用과 收益을 期間的으로 對應시키므로서 正確한 損益計算을 期하고 있는 것이지만 그 計算은 期間計算의 前提가 되는 것이기 때문에 반드시 一致하지 않는다. 여기에 現金主義 會計의 矛盾性을 찾아볼 수 있는 것이고 發生主義 會計基準이 出現했다 할 것이다.

發生主義에 依하여 各 會計年度의 損益計算을 正確하게 實施하기 위해서는 保守主義의 原則에 立脚하여 當該期間에 所屬된다고 認定할 수 있는 損益은 그에 대한 現金收支의 事

7) 趙益淳, 前揭書, P. 313
8) 趙益淳, 前揭書, P. 301

實이 當該 期間에 行해졌거나 않았거나를 막론하고 전부 當該期間의 損益計算에 算入해야 하는 것이다. 따라서 當該期間에 屬하지 않으며 次期 以後의 損益에 영향을 미치는 것은 이에 對한 收支事實이 當該期間에 完了되었다고 할지라도 이것을 當該期間의 費用과 收益으로 對應시키지 말고 資産이나 負債로서 次期以後로 移延計算해야 할 것이다.[9] 이것이 바로 移延計定인데 이를 計算하는 一定한 基準이 서 있지 않으면 이 理論을 밑 받침할 수는 없게 된다. 즉, 移延費用의 計算에 起點이 되는 計算基準과 또 計算의 終點이 되는 費用回收의 方法을 定해두지 않으면 안된다는 것이다. 보통 簿記의 起點과 終點은 貸借對照表라고 하는데 移延費用이 貸借對照表에 計上이 될 때는 移延費用計算의 起點이라 할 수 있고 이 B/S에서 P/L로 넘어가는 計算이 行해질 때를 移延費用計算의 終點이라 할 수 있다. 그러면 이 起點과 終點이 되는 計算基準과 回收方法은 어떠한 것인가?

計算基準에 對한 問題로는 資本的支出과 收益的 支出이라는 總括的 槪念이 登場한다. 兩者에 對해서는 後章 3節의 (가.)에서 詳細히 論及할 것으므로 計算基準에 對한 學者의 見解를 밝히는데 그치려고 하는 바이다.

移延費用의 計算基準에 對해서 鄭守永敎授는 "移延費用은 個別性이 强하고 매우 特異한 性質을 가지고 있으므로 이것을 一括하여 說明할 수는 없다. 여기서는 먼저 計算基準에 對하여 當該用役의 享受에 必要不可缺한 一切의 費用을 基礎로 하여야 하며 이론바 資本的 支出이라고 생각되는 項目을 計上하는 것이 妥當하다. 그리고 健全한 會計處理의 判斷에 따라 이것을 處理하지 않으면 아니된다."[10]라고 說明하고 있다. 이에 따르면 移延費用의 計算基準은 資本的支出에 의하여 會計處理하게 되도록 定해지지 않으면 안된다는 理論이다. 여기에 移延計定의 資産性을 찾아 볼수도 있는 것이다.

다음은 移延費用의 回收方法에 關한 問題다. 資本的支出이라는 計算基準에 따라 貸借對照表에 計上된 費用은 그 支出效益이 미치는 數 會計期間에 適當히 原價配分하여 回收하지 않으면 안된다. 그러므로 적당한 費用配分을 하기 위해서는 減價償却이라는 費用의 回收方法을 使用한다.

우리나라 財務諸表規則에는 移延費用의 回收方法 즉, 減價償却方法(同規則第71條~76條)을 定하고 있는데 이에 의하면 移延費用의 均等額을 直接期間은 三年으로 보고 있다. 이에 反하여 商法에 規定되고 있는 移延資産項目은 五年間 均等償却하도록 하고있어 費用回收期間에 差異가 있음을 나타내고 있으나 償却方法에 對해서만은 直接償却하도록 하고 있다. "如何를 이 移延費用을 貸借對照表에 計上하고 혹은 그 每年度 銷却額을 損益計算書에 揭記하는 경우에는 그 計算基準과 銷却方法을 脚註, 但書, 其他의 形式으로 明記해야하며 또한 當該計定의 計上額 혹은 計算方法에 關係있는 其他의 重要한 會計手續도 이

9) 李海東, 張良衛, 改訂 財務諸表規則解說, 1966, PP. 182~183
10) 鄭守永, 前揭書, PP. 155~156

것을 明示하지 않으면 안된다„[11]라고 移延費用의 計算基準과 回收方法에 對한 會計節次를 鄭敎授는 그의 저서에서 명백히 밝히고 있다.

Ⅲ. 移延計定으로서의 研究開發費支出

1. 研究開發費의 意義

研究(Research)라는 말은 보는 角度에 따라서 여러가지로 解釋할 수 있겠지만 眞理를 探求하여 學問的인 存在意義을 밝혀내려고 努力하는 行爲라고 보는 것이 가장 普遍性을 띈 社會的通念이 아닌가 한다. 그런데 여기서 問題가 되는 것은 研究開發이라는 것이다. 이는 研究(Research)와 開發(Development)이라는 말의 合成語라고 할 수 있다. 그러므로 研究開發이라고 하는 말은 대단히 넓은 意味의 內容을 內包하고 있다고 할 수 있으며 그 槪念規定도 各樣各色으로 달라질 수 있는 것으로 思料된다.

Basic Administration의 著者 J.E. Walter 敎授는 研究開發에 對한 定義를 다음과 같이 내리고 있다.[12]

"研究라는 것은 새로운 知識, 事實 및 理論과 方法을 追求하거나 發明하여 製作 및 粗立하는 것이다. 그것은 理論을 세워서 假說이나 假定이 眞實이라는 것을 證明하기 위하여 知識分野에서의 綿密하고 系統的인 研究調査라고 할 수 있다. 開發은 오래 前부터 알려진 事實旣存製品 및 舊來의 方法이나 觀念을 改善하거나 혹은 進前시키고 擴大시키는 것이다."

叙上한 것을 보면 새로운 事實을 探求하는 것이 研究이며 旣知의 事實自體를 改善하거나 進前시키는 것이 開發이라고 하고 있음을 알 수 있다.

이를 企業的인 觀點에서 볼 때에는 Commercial 的인 面을 考慮하지 않은 新事實의 探究는 研究라는 槪念으로 보고 그 探究의 結果를 商業化하는 諸段階는 開發이라고 할 수 있을 것이다. 그렇지만 從來에는 商業化의 要素有無를 前提로하여 研究와 開發을 別度로 區分하고 取扱되어 왔던 것이다. 이 兩者는 相互表裏關係에 있다고 할 수 있으므로 兩者를 統合한 研究開發이라는 同一槪念으로 取扱하는 것이라고 하겠다.

이와같이 統合된 同一槪念下에서의 研究開發活動範圍를 規定한 것은 여러가지가 있지만 그 中에서 우선 美國原價會計士協會(National Association of Cost Accountants)의 實態調査에서 밝힌 것을 代表로 들 수 있다. 同協會는 1955年 美國內의 35個의 大會社를 對象으로 研究開發에 關한 實態調査를 實施한 바 있는데 이 調査의 結果는 NACA의 連續

11) 鄭守永, 前揭書, PP. 156~157
12) 鈴木恒男 譯, 基礎經營學, 1968, P. 106

調査報告書 第29號(NACA, Research Series No. 29)에 Accounting for Research and Development Costs라는 題目으로 收錄되고 있으며 當 報告書에 依하면 一般的인 研究開發活動의 範圍를 다음[13]과 같이 定하고 있는 것이다.

① 新製品과 新製造工程의 調査研究, ② 現製品, 現工程 및 設備의 改良 ③ 旣成製品의 用途 發見 ④ 製品製造와 그 使用途中에 發生하는 技術問題의 解決 ⑤ 基礎科學分野에서 一般知識의 擴張等이다. 그러면 우리나라의 경우는 어떤가? 우리나라 財務諸表規則에서는 各各 條文을 달리하여 新技術의 採用, 經營組織의 改善, 市場開拓等을 開發活動[14]이라 하고 製品의 試作이나 製法의 研究를 試驗研究活動[15]이라고 區別하여 表示하고 있다.

研究開發의 槪念이나 그 活動範圍는 어떻든 간에 兩者가 表裏關係에 있는 것만은 사실이므로 이 範疇內에서 支給한 費用 即, 統合된 槪念으로서의 直接 또는 間接으로 所要되는 費用額을 말한다. 換言하면 研究開發費란 新製品開發이나 新資源을 獲得하기 위한 價値犧牲部分이라 할 수 있다.

우리나라의 財務諸表規則과 法人稅法上에서는 이를 試驗研究費와 開發費의 兩者로 區分하여 規定하고 있는 것이다. 이에 대하여 趙益淳敎授는 開發費란 新技術의 採用, 經營組織의 改善, 新市場의 開拓, 生產能率의 向上과 生產計劃變更을 위한 再配置等으로 因하여 支出되는 것[16]이며 試驗研究費란 製品의 試驗的 製作, 製造方法의 研究等을 위하여 特別히 支出한 金額[17]이라고 說明하고 있다.

그런데 法的 强制性을 띄고 있는 商法에서는 아직 採擇되고 있지 않은 項目이지만 企業會計制度를 利用하여 財務諸表를 作成하고 있는 會社들이 遵守해야 될 事項을 規定하고 있는 財務諸表規則 第74條 및 第75條에서는 移延計定으로서 試驗研究費와 開發費를 明示하고 있는 것이다.

더욱이 美國의 경우는 研究開發費 (Research and Development Cost)라고 한 묶음으로 그에 關聯된 諸費用을 다루고 있다고 한다.[18]

그러므로 試驗研究費니 開發費니 하는 것은 어디까지나 研究開發費라는 名稱의 下位槪念에 不過하다고 할 수 있기 때문에 本論文에서는 研究開發費라고 하는 同一槪念으로 다루려는 것이다.

2. 會計學上 研究開發費의 分類

가. 試驗研究費와 開發費

叙上한 研究開發費의 槪念을 明確하게 밝히기 위해서는 이를 構成하고 있는 要素를 細

13) 西澤脩, 營業費會計, 1959, P. 208.
14) 財務部 制定, 前揭規則 第74條 1項
15) 財務部 制定, 前揭規則 第75條 1項
16) 趙益淳, 前揭書, P. 306
17) 趙益淳, 前揭書, P. 307
18) NACA, Research Series, No. 29, 1955, P. 137

分하여 具體的으로 說明해야 될 것이다.

研究開發費中에서 가장 代表的으로 分類할 수 있는 것이 試驗研究費(Experimental and research cost)와 開發費(Development cost)이다. 이것은 研究開發活動을 遂行하는 段階를 基準으로하여 分類한 槪念이라 하겠다.

NACA의 調査報告書에서 내린 定義에 따르면 "研究費는 새로운 事實의 探索, 旣成事實의 새로운 適用 또는 利用可能性있는 情報의 새로운 解釋等을 履行하려고 設定된 計劃에 使用되는 費用이다. 開發費는 上記한 研究의 다음 段階로 新製品을 販賣할적에 賣出行爲에 앞서 實施되는 諸活動에 支出되는 費用이다."[19] 라고 밝혔으며 또한 J. C. Heckert와 Willson은 다음과 같이 兩者의 定義를 區分하여 說明하고 있다.

"研究費는 新製品 또는 工程을 獲得하거나 發見하기 위하여 研究所에서 實施되는 活動과 機能이 必要한 金額이며, 開發費는 그 研究所에서 實施된 研究結果를 商業化(Commercialization)하기 위하여 實施되는 活動 및 機能에 支出된 것을 가리킨다"[20]

이와 같은 說明은 商業化를 前提로 하여 區分한 것이라 할 수 있다.

우리나라 財務部 制定의 財務諸表規則 第74條 및 第75條를 보면 開發費와 試驗研究費의 內容이 細部的으로 區分되고 있음을 明確히 알 수 있는바 開發費를 新技術의 採用이라 하고 試驗研究費는 製品의 試驗的 製作, 製造方法의 研究等을 위해 特別히 支出된 費用이라고 하여 그 意義를 밝히고 있다.

新技術의 採用費란 新製法의 採用準備를 위한 機械設置 혹은 工場의 整備, 再配置에 關한 費用이다. 그리고 經營組織의 改善費는 生產設備의 配置方法, 作業方法, 從業員養成, 및 能率增進制度, 原價計算制度等, 新組織의 創設에 要하는 費用을 말하며, 그리고 新市場의 開拓費에는 이에 屬하는 廣告宣傳費, 調査費, 連絡費 調査員給料等으로 細分되고 있다.[21]

나. 研究開發費의 費目別分類

이는 그 發生形態別로 研究開發費用을 分類한 것이며 研究開發活動을 위하여 支出되는 金額中에서 原價計算上 各各 原價로 그 消滅되는 費目을 들자면 材料費, 勞務費, 經費로 大別할 수 있는바 以下에서 細說하여 보려고 한다.

1) 研究開發材料費

研究開發用 資材의 消耗에 依해서 發生하는 原價計算上 費目이다. 即, 研究開發活動中에서 試驗研究라든가 新製造方法의 研究 및 新原料資源을 獲得하기 위한 試掘用으로 支出된 費用中의 原材料費에 該當하는 部分을 말한다. 原材料費, 買入部分品費, 消耗品費, 其他 副

19) NACA, Research Series, No. 29, Accounting for Research and Development Costs, 1955, P. 1375
20) J. B. Heckert & J. D. Wllson, Controllership, 1952, P. 169
21) 李海東, 張良術, 前揭書, PP. 188~189

材料費가 있을 것이다.

2) 研究開發勞務費

研究開發擔當者들이 勞務用役을 消費하므로서 發生하는 原價라고 하겠다. 여기에 屬하는 것으로는 研究開發業務에 從事하는 從業員에 對한 給料 및 賃金, 其他雜給, 諸手當, 賞與金, 研究開發從業員中에서 退職하는 者에게 支給되는 退職金, 調査開發을 위해 派遣되는 社員에 對한 支給金인 旅費, 生活費 및 福利厚生費等이 있다.

3) 研究開發經費

上述한 研究開發用材料費와 勞務費에 屬하지 아니하는 費用一切를 말한다. 即, 研究開發用資産의 減價償却費, 研究開發從事員이 使用할 수 있는 福利施設에 對한 負擔額, 賃借料, 修繕費, 運賃, 販賣費, 廣告宣傳費, 電燈料, 照明費, 其他 管理上 必要한 諸費用이 이에 屬하는 것들이다.

叙上한 三個分類는 原價分類上에서 費目別로 分類計算될 때 行해지는 것이라 할 수 있다. 이에 對한 分類의 一例로서 Heckert가 나눈 것을 들어보면 다음과 같다.[22]

(1) 給料 및 賃金

① 研究開發管理職員의 給料

② 研究開發專門家에 對해서 支給하는 給與額

③ 研究開發事務從事員에 對한 給料

④ 研究所에 從事하는 勞務者가 받는 賃金

⑤ 機械의 運轉이나 掃除等을 위하여 임시로 採用하는 勞動者의 勞賃

(2) 材料費 및 消耗品費

① 研究計劃用으로 特別히 設備된 機械等의 施設費

② 研究用 化學製品 및 藥品費

③ 其他消耗品費

④ 修理用 諸材料費

(3) 其他直接費

① 研究開發從事員의 給料에 附帶하는 租稅 및 保險料

② 研究開發關係員의 旅費

③ 研究開發顧問料

④ 定期刊行物 및 其他의 文獻費

⑤ 減價償却費

⑥ 固定資産稅 및 保險料

22) J.B.Heckert & J.D.Willson; Business Budgeting and Control, 1955, Op. cit. P, 289

⑦ 照明費, 暖房費 및 動力費

⑧ 洗濯費

이와같은 Heckert와 Willson의 分類外에 NACA나 日本의 西澤脩敎授도 새로운 分類方法을 試圖했음을 찾아 볼 수 있으나 本稿에서는 分類가 目的이 아니므로 省略하고 다음 기회에 詳細히 取扱해 볼 생각임을 添言해 두는 바이다.

3. 資產計算으로서의 硏究開發費支出

가. 資本的支出과 收益的支出의 認識

費用收益의 對應原則이라는 會計學的 大原則에 立脚해 본다면 硏究開發活動을 行하는데 支出된 費用 中에도 資產으로서 移延되고 次期 以後의 收益에 對應시킬 수 있는 費用即, 살아 있는 原價로서 存在하는 部分도 있을 것이며, 그와는 反對로 支出한 當該期間의 收益에 直接 對應 시킬 수 있는 費用으로 損益計算書上에 計上되는 部分도 있을것이다. 會計學的인用語의 表現으로는 前者의 경우를 資本的支出이라 하고 後者의 경우를 收益的支出이라고 하여 區分表示하고 있는것이다. 그러므로 硏究開發活動에 所要되는 費用額이 收益支出로 取扱되는 것인가, 그렇지 않으면 資本的支出로 會計處理되는가에 依해서 當該支出期間의 損益에 영향을 미칠수 있는 것이기 때문에 兩者의 限界를 엄격히 區分하지 않으면 안될 것이다. 이에對한 見解로서 金洵植博士는 "資本的支出과 收益的支出의 用語는 元來 英國에 있어서 Double Account System에서 起源한 것이거니와 複會計制度에 있어서는 어떤 貨幣的支出이 新規固定財產의 獲得 또는 所有固定財產의 價値增大를 結果할 때는 그 支出을 資本的支出이라 부르고 그 支出이 新規固定財產의 獲得 또는 所有固定財產의 價値增大를 結果하지 않고 單純히 損費를 構成할 때 그 支出을 收益的支出이라 하였다. 그 後 會計學의 一般 問題로서 이 用語가 使用됨에 이르러 資本的支出이란 固定資產에 局限하지 않고 流動財產을 包含한 財產的 支出을 意味하고 또 收益的支出은 費用的 支出을 意味하게 되었다."[23]라고 그의 著書에서 밝히고 있다.

本節에서는 硏究開發費에 對한 會計學的 考察을 明確히 認識하기 위하여 資本的支出과 收益的支出이라는 用語를 登場시킨 것이다. 一般的인 兩支出의 區分基準을 Paton과 Littleton 兩敎授의 見解에서 찾아 보려고 한다.

"어떤 特定期間에 發生한 各種의 原價에 對하여 當期의 收益에서 差減할 것인가, 또는 移延費用으로 할것인가를 決定하는 一般的인 試標(Test)를 말하는 것은 困難하지 않다. 먼저 問題의 費用이 眞實한 原價 即, 모든 環境에서 理論的으로 正當化 할 수 있는 支出인가 아닌가? 만약 그에 對한 對答이 肯定的이라면 그 原價는 當期의 差減分일지도 모르지만

23) 金洵植, 會計學, 1956, PP. 42—43

損失로서 取扱 될 수는 없는 것이다. 둘째로 그 費用이 未來에 있어서의 貢獻을 豫想할 수 있는 要因을 表示하는 것인가 아닌가? 即, 그 費用이 未來의 收益과 本質的으로 結付될 수 있는 것인지 아닌지? 만약 그 對答이 肯定的인 것이라면 問題의 原價는 移延하여도 무방하다.„[14]

要컨데 上記 引用文 中에서 「모든環境下에서 理論的으로 正當化 할 수 있는 支出(An expenditure reasonably justified under all the circumstances)」은 收益的支出이라 볼 수 있겠고, 「그 費用이 未來에 있어서의 貢獻을 豫想할 수 있는 要因을 表示하는 것(The charge represents a factor form which a fucture benifit or contribution can reasonably be anticipated)」이라는 表現은 資本的支出을 意味하는 것이라고 하겠다.

研究開發支出問題에 깊은 注意를 기울여 實態調査를 行한 後 NACA가 集計發表한 것을 소개하면 〔表2〕과 같다.[25] 그리고 兩支出을 圖示해 보면 〔圖2〕와 같이 表示된다.

나. 資產計算의 意義

모든 企業이 Going Concern의 大前提下에 經營됨에 따라 人爲的으로 期間을 策定하여 損益計算을 行하게 되었다. 이렇게 人爲的인 方法에 依하여 期間的으로 損益計算을 하게되자 損益計算時點을 中心으로하여 그 期末까지 支出된 것 中에서 當期의 損益計算과는 關係없이 次期 以後까지 存在하는 費用이 생기게 되었다. 損益計算中心會計의 觀點에서 볼 때 이러한 費用을 資產이라 부르는 것이다. 이것은 原價의 흐름 過程에서 資產概念과는 判異하게 다른 것이다.

資本的支出과 收益的支出의 區分實態

〔表 2〕

單位: 社

研究開發費의 支出形態	成功한다고 豫想하고移延한다	當期의費用으로處理한다	會計處理方法이一定치않다	回 答 없 음
1. 新 製 品 의 開 發 支 出	10	87	2	7
2. 現 製 品 의 改 良 支 出	4	95	—	7
3. 新製造方法의 開發 支出	4	92	1	9
4. 新規의特殊機械의開發支出	47	38	9	12
5. 基 礎 研 究 支 出	1	86	1	18
6. 特 許 權 의 購 入 支 出	46	25	2	33
7. 特許製品의 特許權護得料	2	77	—	27
8. 特許訴訟으로 因한 支出	4	75	—	27
9. 實 驗 費 用	—	101	—	5
10. 原 材 料 의 test 費 用	—	97	—	9

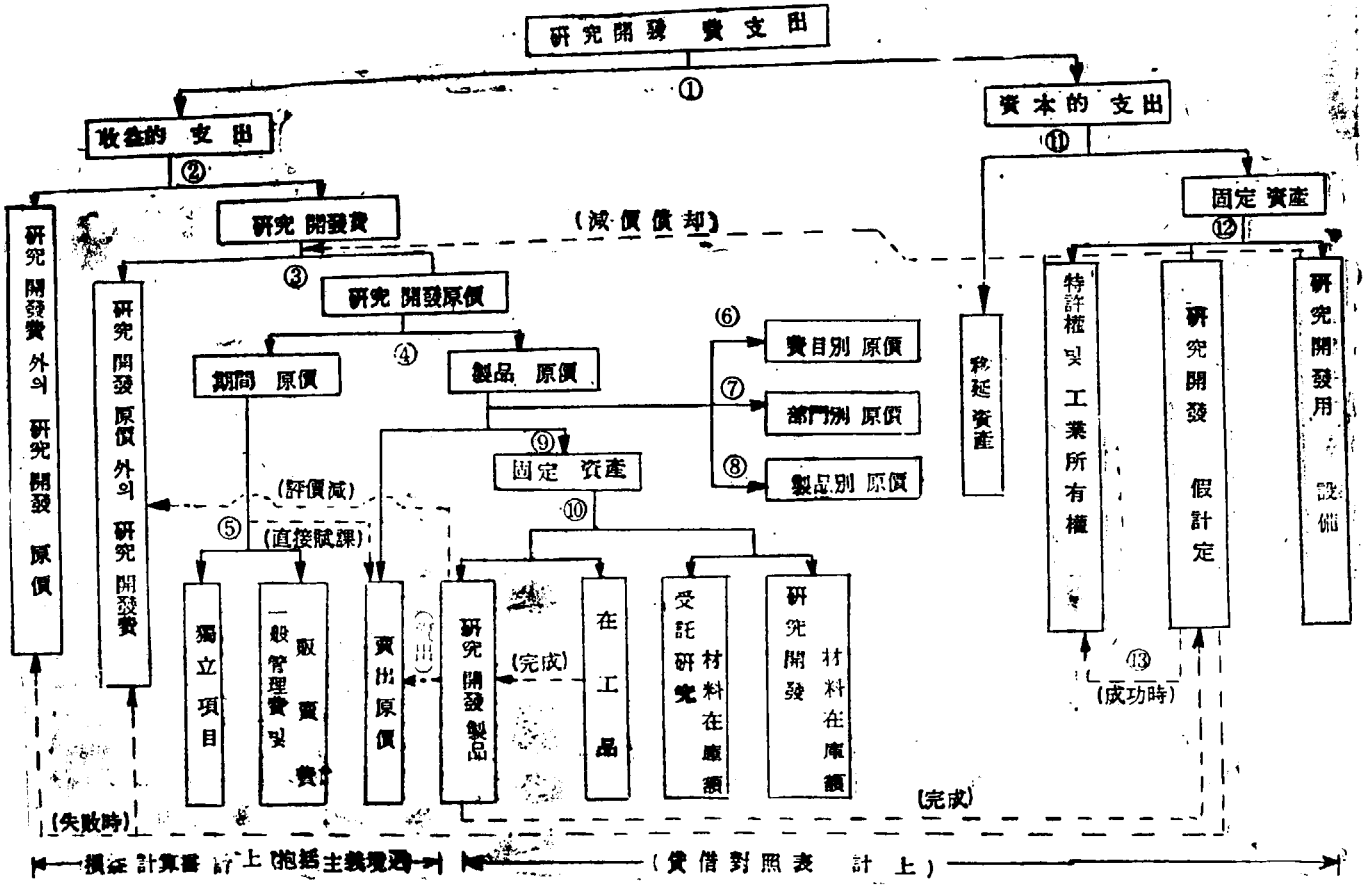
1939年의 NABA 實態調査에서

24) W. A. Paton & A. B. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1957, P. 135

25) NACA Bulletin, March, 1939, P.78 "Presnt-Day Practice in Accounting for Research and Development Costs."

〔圖 2〕

研究開發費의 會計構造圖



資料: 西澤脩, 研究開發費會計에서

이와 같이 損益計算中心論에서는 資產을 "將來의 利益에 對한 移延費用(Deferred charges to future income)"[26]이라고 부르며 이러한 未來의 費用 即, 資產을 確定하는 節次를 資產計算이라고 하는 것이다.

費用收益의 期間的 對應過程을 通해 當期의 收益에 對應되는 費用과 未來의 收益에 對應시킬 費用으로 區分하게 되자 未來의 費用을 살아있는 原價로 보게되어 結局은 모든 費用이 原價로서 消滅하게 되는 것에 지나지 않게 되었다. 이렇게 되므로 因해서 從來에 重要視 되었던 資產計算도 費用計算과 區分함이 없이 資產計算은 費用計算의 一範疇內에 包含된다는 會計學的 見解가 出現되었다 할 것이다.

다. 移延資產으로서의 研究開發費

우리나라의 財務諸表規則 第74條 및 第75條의 規定에 依하면 研究開發費인 開發費와 試驗研究費를 移延資產으로 認定하고 있음을 볼 수 있다.

그런데 우리나라의 商法上에는 이와 反對로 研究開發費를 一切 資產으로 認定하고 있지 않아 會計法規上 差異點이 存在하게 되는 것이다. 商法이 認定하지 않고 있는 理由를 보면 商法의 立法趣旨가 元來 債權者保護思想에 立脚하고 있는 때문이라 하겠다. 換言하면 研究開發費와 같은 것은 債權의 擔保가 될 수 없을 뿐만 아니라 換金化할 수도 전연 없기 때문에 이런 것을 資產으로 法規化 시키는 것은 商法上 資本維持의 原則에 벗어난다고 봐서 商法의 明文으로 規定하지 않았다고 할 것이다. 그러나 우리나라 財務部의 率下에 發足되었던 企業會計準則起草小委員會가 建議한 「企業會計原則과 關聯된 商法改正建議書」 第10(移延資產)에서 보면 開發費와 試驗研究費를 商法에 規定하여 移延資產의 內容을 擴張하도록 하고 있다.

日本의 경우는 研究開發費의 性質을 가진 費用을 1962年에 改正된 「日本商法 第286條의 3」에서 貸借對照表의 資產之部에 計上 하도록 規定하고 있는 것이다.

그렇지만 우리나라의 現行 法人稅法施行令 第31條의 移延資產項目속에는 試驗研究費가 包含되고 있을 뿐이고 開發費는 同令 第47條 9號에 無形固定資產으로 規定시키고 있어 商法, 財務諸表規則 및 法人稅法과의 사이에 意見의 一致를 보지 못하고 있는 것이다. 가까운 日本의 경우만 보더라도 大同小異하게 研究開發費에 對한 法規上의 見解가 合致되고 있음을 볼 수 있는데 우리나라의 경우는 研究開發費에 對한 見解의 差異를 보이고 있어 앞으로 是正되지 않으면 안될 심각한 단계에 있음을 諸 利害關係人은 알아두지 않으면 안될 것이다.

그 다음은 研究開發費가 財務諸表規則上이나 實務上에서 移延資產으로 取扱되는 理由가 어디 있는 것인가? 이에 對한 說明을 引用해 본다. "開發費는 이것을 支出한 年度의 損費로 할 수도 있다. 그러나 그 支出에 依한 賣出增加, 信用獲得에 効果가 後年度에도 미친

26) 趙益淳, 前揭書, P.266

다는것, 그리고 費用負擔의 平均化를 圖謀한다는 等의 見地에서 이것을 一時의 損費로하지 않고 그 便益을 받는 期間에 配分하여 負擔 시키기 위하여 일단 이것을 貸借對照表에 移延計定으로 記載하여 以後의 數年間에 償却하도록 하는 것이다」 그리고 "試驗研究費는 新技術의 發見, 採用을 위한 特別支出이며 將來 特許權을 獲得할 基礎가 되는 것이므로 그 移延이 認定되는 것이다."[27]

이와같이 研究開發費가 移延資產으로 認定받을 수 있는 理論的인 根據가 섰고 實務上 研究開發活動을 實施하는 會社의 거의 全部가 研究開發費를 貸借對照表上 資產之部에 開發計定欄에 計上하고 있는 것이 事實이라 하겠으나 最近 美國의 動向과 같이 각박한 經濟狀態下에서 節稅를 위해서도 研究開發費를 移延資產으로 貸借對照表의 資產之部에 計上하지말고 當該 支出年度의 費用 即, 收益的支出의 項目으로 取扱하여 損益計算書에 計上될 性質의 것으로 보는 學者도 있다.[28]

그러므로 研究開發費를 資產으로 取扱될 수 있다는 것이 通念的으로 認定을 받을 경우에도 資產으로 貸借對照表에 計上된 研究開發費는 빠른 期間內에 그 支出額을 償却해야 한다고 規定하고 있는 것이다.

4. 費用計算으로서의 研究開發費支出

가. 費用計算의 意義

"近代會計의 基本課題는 原價의 흐름을 現在와 未來로 分割하고 現在의 原價消費額과 現在의 收益을 對應시킴과 同時에 將來에 消滅할 原價를 將來의 收益과 對應 시키기 위하여 次期에 移延시키는 內容이라 할 것이다."[29]

여기에서 볼 수 있는 바와 같이 「原價의 흐름을 現在와 未來로 分割」한다는 말은 期間損益計算을 前提로 하여 區分되는 것으로서 費用과 收益을 期間的으로 對應시키는 過程을 意味하는 것이다. 企業은 一定期間 동안만 營業을 하고 淸算하는 것이 아니라 繼續的으로 存在한다는 大假定下에 損益計算이 行해지는 것이기 때문에 當該 期間內에 發生한 費用과 獲得한 收益의 對應을 明確히 하고 또한 未來에 發生할 費用과 收益을 對應시키기 위한 區分計算이 必要한 것이다. 이러한 區分計算을 가리켜 費用計算이라 할 수 있을 것이다. 왜냐하면 "費用이란 어떤 收益을 얻기 위하여 消費한 資產原價 또는 用役原價"[30]를 意味하는 때문이다.

이런 點에서 보면 費用計算은 相通할 수 있는 性質이 있다. 엄밀히 말해서 費用計算은 現在의 費用 즉, 當期의 消滅原價와 未來의 費用 즉, 未消滅原價를 確定하여 그 所屬年度를

27) 李海東, 張良術, 前揭書, P.289
28) 趙益淳, 前揭書, PP. 307—308
29) 趙益淳, 前揭書, P. 243
30) 趙益淳, 前揭書, P. 113

區分하는 計算過程을 意味한다.

當期에 消滅된 原價를 計算한다는 것은 經營의 內部的인 面에서 본다면 經營內部에서 消費되는 經濟價値의 흐름을 原價라고 하여 追跡하게 되는 것이기 때문에 一名 原價計算이라고도 불리울 수 있는 것이다.

나. 研究開發費의 原價性

이는 단적으로 말해서 研究開發費의 製品性이 認定되느냐 認定되지 않느냐에 關한 見解라 할 수 있는데 外國學者의 見解를 들어 說明코저 하는 바이다.

"첫째 基礎研究 및 應用研究에 要한 試驗研究費는 原則的으로 製品原價에 算入할 수가 없다, 둘째로 工業化研究에 該當되는 것이 明確하지 않은 試驗研究費는 原則的으로 製品原價에 算入할 수 없다. 셋째로 工業化研究에 該當하는 것이 明確한 試驗研究費는 製品原價에 算入한다."[31]

上記 引用文中 첫째번 것은 試驗研究用으로 支給된 費用 中에서 製造過程과 直接的인 關係가 없는 基礎研究 및 應用研究에 所要된 費用이며 이것을 製品原價로 導入할 수 없고 期間原價의 一部에 屬하는 것으로 取扱해야 하는 것으로 看做된다. 그리고 둘째번의 경우는 試驗研究用으로 費用이 實際로 支出되기는 했으나 그 費用이 基礎研究에 屬하는 것인지 혹은 應用 및 工業化研究의 어느편에 屬하는 것인지를 確定시키기에 困難한 費用은 期間原價에 包含시켜 當期의 營業費用으로 處理해야 한다는 것으로 思料 된다.

例컨데 自然現象에 關한 實驗을 하여 製品生產에 있어서 一定한 法則을 發見하려는데 支出된 費用이라든가, 그 發見된 法則을 가지고 生產過程이나 製造方法等에 實際로 應用할 수 있도록 하는데 支出시킨 費用等은 工業化 하는데 重要한 資料를 提供해주는 費用이라 할 수 있으며 이를 原價計算上 各 費用으로 區分할 때 어느 部類에 屬하는 것으로 해야할 것인가가 不明確한 것이기 때문에 아예 期間原價에 算入시켜버리는 것이 妥當하다는 데서 規定시킨 것이라고 하겠다.

다음 셋째번의 原價性基準은 이미 支出된 試驗研究費 中에서 製品生產에 直接的으로 關聯을 가질 수 있는 工業化研究에 所要된 費用은 製品原價에 算入시킬 수 있음을 示唆해 주는 것이다.

그리고 實驗이나 試作等을 위해 支出된 費用은 그것이 成 不成에 따라서 原價에 對한 配賦基準이 달라지겠지만 私見으로는 成功時에 이것을 製品原價에 算入시키고 그 試驗이나 試作의 結果가 失敗했을 경우에는 期間原價인 營業費用이나 營業外費用으로 取扱해야 하는 것으로 생각된다.

如何튼 研究開發費는 製品原價와 期間原價의 兩者中 어느 한 편에 歸屬되는 것임은 分明

31) 西澤脩, 研究開發費會計, 1966, P. 293

한 事實이다. 그 配賦基準을 어디에 두느냐에 따라 研究開發原價의 歸屬이 달라질 뿐이다. 그런데 原價라고 할 때는 製品原價만을 가리키는 것이라고 하고, 넓은 意味에서의 原價는 期間原價도 包含시킬 수 있을 것임으로 우선 研究開發費의 原價性은 있다고 看做하여 研究開發費의 原價計算에 關한 一聯의 論理가 展開 될 수도 있는 것이며 아울러 韓國銀行에서 調査發表한 「企業原價分析」을 살펴 보드라도 特別製造經費로서 設計費, 試驗研究費, 實驗費等을 製造原價로 認定하고 있는 事例[32]를 發見 한 수 있다는 事實이 이에 對한 論證을 確定시켜 주는 것이라 하겠다.

다. 研究開發原價의 配分

研究開發費는 會計處理하는 方法이 收益的支出이든 資本的支出이든 間에 그 企業의 費用으로서 結局은 原價計算上의 原價로 化하는 것이다.

그러나 研究開發費 中에서 原價로 化하지 않고 營業外費用으로 會計處理하는 것이 있을 수 있다. 즉, 研究開發用 原材料가 火災 또는 風水害等으로 損失을 보았을 경우엔 이 費用을 營業外費用에 算入하게 되는 것이다.

研究開發原價는 財務諸表上 收益과 對應하는 關係를 基準으로하여 製品原價와 期間原價로 大別 할 수 있다. 日本大藏省의 企業會計審議會가 制定한 「原價計算基準」(1963年11月 制定) 에 依하면 叙上한 兩原價를 區分하여 다음[33]과 같이 定義하고 있다.

"製品原價라 함은 一定單位의 製品에 集計된 原價를 말한다. 期間原價라 함은 一定期間에 있어서 發生額을 當期의 收益에 直接對應시켜서 把握한 原價를 말한다. 製品原價와 期間原價와의 範圍 區分은 相對的이지만 通常 賣出品 및 在庫資產의 價額을 構成하는 全部의 製造原價를 製品原價라고 하며 販賣費 및 一般管理費는 이것을 期間原價로 한다" 이를 研究開發原價에 適用시켜보면 製品原價에 屬하는 研究開發原價는 一定의 生產單位에 集計되고 期末에 在庫資產과 賣出原價에 各各 配分되지만 期間原價에 屬하는 研究開發原價는 一定期間동안에 消費된 것을 集計하고 그 全額이 販賣費 및 一般管理費로서 當期의 收益에 對應되는 것이다. 이 兩者의 區分에 對해서 黑木正憲氏는 다음[34]과 같이 論稿에서 밝히고있다.

"原價性이 있는 試驗研究費 中에서 現在 生產하고 있는 製品 또는 採用하고 있는 技術改良等의 目的으로 恒時 繼續的으로 行해지는 試驗研究를 위하여 支出한 金額은 製品原價가 되며 製品 또는 技術의 具體的研究에 使用하기 위한 基礎的 研究와 같이 現在 生產하고 있는 製品 또는 技術에 一般的인 應用研究를 위하여 經常的으로 支出하는 金額은 期間原

32) 韓國銀行, 企業原價分析, 1967, P. 5
33) 日本大藏省 企業會計審議會, 原價計算基準, 1963年 12月, 第一章 四의 (二)
34) 黑木正憲, 技術研究費の 原價性について, 企業會計, 1963年 4月號, PP. 206—207

價가 된다"

이에 對해서 西澤脩敎授는 "原價計算의 正確性에서 보면 上記한 바와 같은 原價計算基準에의해서 分別해야 되는 것이지만 實踐的인 面에서는 原價計算의 便宜性이나 經濟性等을 考慮하여 緩和的으로 原則的인 基準外에 原價計算 組織에 따르는 原價發生 部分別로 把握하여 工場管理部門에서 發生한 原價는 製品原價로하고 營業部門 乃至 中央研究所에서 發生한 것은 期間原價로서 處理하는 것도 不合理하지 않은 限 認定되고 있다"[35]고 兩原價에 對해서 言及하고 있는 것이다.

이에 對한 實例로서 美國의 分類實態를 살펴보면 1947年 NACA (美國原價會計士協會)가 實施한 研究開發費의 實態調査에서 밝혀진 製品原價와 期間原價로 類別되는 實態를 다음 〔表3〕와 같이 發表하였다[36]

〔表 3〕 研究開發原價의 歸屬實態 (美國)

研究開發原價의 分類	會社數
1. 研究開發原價 全額을 製品原價에 賦課한다	61
2. 研究開發原價 全額을 期間原價計定에 賦課한다	41
3. 研究開發原價를 製品原價와 期間原價로 區分한다	29
報告會社의 總數	131

資料: 西澤脩, 研究開發費會計에서 引用

이 〔表3〕에서 보면 製品原價로 全額을 歸屬시키는 會社가 全體의 47%로서 首位를 나타내고 있으며 期間原價計定으로만 賦課시킨다는 會社는 3%이며 兩原價로 各各 配分하고있는 會社는 全體의 22%로 나타나고 있음을 알 수 있다. 1947年 當時의 美國에 있어서 研究開發原價의 歸屬實態는 大部分의 會社가 製品原價에 置重하고 있었음을 明確히 알 수 있는 것이다.

따라서 1958年의 實態調査에 依한다면 1947年과는 달리 期間原價에 歸屬시킨다는 會社가 70%를 차지하고 있음을 〔表4〕에서 보여주고 있다.

〔表 4〕 1958年 當時의 原價歸屬實態 (美國)

研究開發原價의 歸屬	會社數
1. 研究開發原價의 全額을 製品原價에 賦課한다	10
2. 研究開發原價의 全額을 期間原價에 賦課한다	70
3. 研究開發原價를 製品原價와 期間原價로 區分한다	20
報告會社의 總數	100

資料: 西澤脩, 研究開發費會計, P. 87

35) 西澤脩, マーケティング會計, 1965, P. 392

36) NACA, Research Series, No.10, "Costs Included in Inventories" 1947

1962年에 日本企業經營協會가 新製品開發에 關한 實態調査를 實施하여 研究開發原價의 分類事實을 밝힌 것이 있는데 紹介하면 〔表5〕와 같다.

1962年 研究開發原價의 歸屬實態 (日本)

〔表 5〕

研究開發原價의 分類	會社數	百分率
1. 製品原價로 分額 處理하는 會社	107社	31.8%
2. 期間原價로 處理하는 會社	91	27.1
3. 其他로 하는 會社	44	13.1
4. 該當 없음	94	28.0
合 計	336	100.0

資料: 西澤脩, 研究開發費會計, 1966, op. cit. P. 91

이 〔表5〕에서도 製品原價로 歸屬시키는 會社가 對象業體 336個社中 107個社로 全體의 約 32%이며 제일 많다고 할 수 있다. 그러나 美國의 實態調査에서 證明되고 있는 것처럼 經濟的與件의 發達로 因해 漸次的으로 製品原價에서 期間原價로 移行되어가는 傾向을 보여주고 있다. 이와같은 事實은 稅法이 改正됨에 따라 稅率이 등귀하게 되므로 節稅를 위한 目的에서 이러한 現狀이 나타나고 있다고 할 것이며 더욱이 最近 研究開發費의 重要性을 勘案한 獨立表示 制度가 登場하므로서 아주 뚜렷이 나타났다고 할 것이다.

이 究研開發費가 損益計算上 獨立項目으로 表示되면 期間原價로 配分하지 않으면 안되게 된다. 그렇게 되면 一般管理費 및 販賣費의 다음에 獨立된 費用項目으로 揭記할 수 있게 된다. 이것은 現在 日本에서 實際로 規制化하여 實施하고 있는 實情이므로 놀라운 일은 아니라 하겠다. 研究開發費를 獨立項目으로 하도록 規制化하게 된 理由를 보면 "當期에 支出한 研究開發費의 總額은 企業의 將來 發展을 豫測하기 위한 重要한 資料가 된다. 따라서 研究開發機能을 實施하는데 要한 費用을 一括하여 表示하는 경우에는 그 金額의 大少에 따라 將來의 成長性이 暗示되기 때문에 獨立表示하는 것은 企業의 利害關係者에 對하여 明瞭表示를 行하는 理由가 된다. 獨立表示를 行하지 않는다면 研究開發費는 多種類의 形態別 原價項目으로 細分되어 버린다."[37]라고하여 日本大藏省 企業會計審議會의 幹事였던 黑木正憲氏는 詳細히 敷衍하고 있다. 그리고 研究開發費가 獨立表示되는 경우의 損益計算書를 〔表6〕에 例示하므로서 그 重要度에 對하여 明確히 認識하게 하려고 하는 바이다.

37) 黑木正憲, 原價計算基準とその解說, P. 272

研究開發費를 獨立表示할 境遇의 損益計算書 (例)

〔表 6〕

Ⅰ	純賣出額	× × ×
Ⅱ	賣出原價	× × ×
	賣出總利益	× × ×
Ⅲ	販賣費 및 一般管理費	× × ×
	技術研究費控除前 營業利益	× × ×
Ⅳ	技術研究費	× × ×
	技術研究費控除後 營業利益	× × ×
Ⅴ	營業外收益	× × ×
	當期總利益	× × ×
Ⅵ	營業外費用	× × ×
	當期純利益	× × ×

資料: 日本의 財務諸表規則 (1963年11月27日 改正) 第86條에 依據 筆者 作成

Ⅳ. 韓國에 있어서 研究開發費의 支出現況과 會計學的 是正方向

1. 우리나라의 研究開發費支出 및 會計處理現況

우리나라의 研究開發投資 狀況을 政府에서 調査하기 始作한 것은 1963年부터 였다. 科學技術의 振興은 人類社會의 發達을 加速化 시키며 産業活動이나 經濟活動에 一大變革을 가져오는 것이므로 政府에서도 이에 對한 깊은 關心을 갖고 科學技術의 研究開發狀況을 調査하게 된 것이다.

1963年 以後 行해진 研究開發投資狀況을 調査한 것에 依하면 研究開發費 支出額이 每年增加하고 있음을 볼 수 있다. 即, 自然科學部門에 있어서의 研究開發實態를 調査한 統計에 나타난 것을 보면 1963年의 72個 研究機關에서 1966年에 이르러서는 94個所로 3年間에 研究機關이 22個所나 增加한 것으로 表示되고 있다. 이 研究機關에 從事하는 從事員數를 보더라도 1963年의 3,100名에서 1966年에는 5,600名 以上으로 크게 增加했고 研究開發費의 豫算規模도 1963年에 ₩1,232,000,000餘원이던 것이 1966年은 ₩2,859,000,000餘원으로 大幅 增加되었음을 〔表7〕이 보여주고 있다.

우리나라는 Joint Venture에 依해 技術을 導入하여 品質을 改善하거나 新製品의 生産 및 生産工程의 改良等을 行하고있는 實情이긴 하지만 國內的으로도 研究開發에 至大한 關心을 갖고 있는 것만은 事實이다.

經濟企劃院에서 調査發表한 科學技術 研究開發狀況 中에서 産業別 研究開發狀況에 對해서만 살펴보기로 한다.

自然科學部門의 研究費支出狀況

〔表 7〕

年度別 / 區分	1963	1964	1965	1966
研究機關數 (個)	72	77	94	94
從業員數 (人)	3,072	3,728	5,256	5,551
研究員 (〃)	1,750	1,906	2,765	2,941
非研究員 (〃)	1,322	1,822	2,491	2,610
豫算總額 (千원)	1,232,597	1,375,197	2,064,660	2,859,204
研究費 (〃)	—	298,740	481,032	658,113
人件費 (〃)	—	350,357	456,187	582,884
行政管理費 (〃)	—	128,524	218,562	250,580
事業費 (〃)	—	318,082	484,365	856,143
施設費 (〃)	—	279,494	424,514	511,484

資料: 經濟企院, 科學技術年鑑, 1967

產業別 研究機關의 豫算

〔表 8〕 단위: 천원

產業別	年度別	豫算總額 實數	豫算總額 %	研究費 實數	研究費 %	人件費	施設費	事業費	行政管理費
計	1965	2,064,660	100	481,032	100	456,187	424,514	484,365	218,562
	1966	2,859,204	100	658,113	100	582,884	511,484	856,143	250,580
一次產業	1965	741,346	35.9	221,545	46.1	184,940	171,794	73,667	89,400
	1966	814,535	28.4	285,455	43.4	245,597	101,626	87,110	94,757
農林	1965	489,038		155,824		146,153	74,677	48,964	63,420
	1966	598,304		201 858		189,075	80,149	60,407	66,815
水產	1965	252,308		65,721		38,787	97,117	24,703	25,980
	1966	216,231		83,597		56,522	21,477	26,693	27,942
二次產業	1965	759,582	36.8	148,239	30.8	109,892	87,312	365,819	46,320
	1966	1,247,378	43.6	221,677	33.7	134,695	123,454	711,411	56,141
金屬 機械 化學 纖維	1965	291,585		89,273		66,761	77,623	24,018	33,910
	1966	392,130		136,338		82,144	82,428	51,205	40,015
鑛業	1965	365,506		37,833		8,904	1,953	311,369	5,447
	1966	691,367		47,523		12,315	5,000	619,280	7,249
土木建設	1965	59,127		18,832		12,107	1,600	29,972	6,616
	1966	112,207		24,893		18,494	19,996	40,416	8,408
其他	1965	43,364		12,301		22,120	8,136	460	347
	1966	51,674		12,924		21,742	16,030	510	469
三次產業	1965	563,372	27.3	111,248	23.1	161,355	163,408	44,879	82,842
	1966	797,291	27.9	150,981	22.9	202,592	286,404	57,632	99,682
電氣 通信 運輸原子力	1965	342,103		59,410		97,945	122,849	7,490	54,409
	1966	526,840		79,117		120,056	242,261	14,833	70,573
保建醫瞭	1965	133,427		37,174		31,102	22,127	26,724	16,300
	1966	163,455		49,352		37,809	26,361	32,921	17,012
其他	1965	88,202		14,664		32,308	18,432	10,665	12,133
	1966	106,996		22,512		44,727	17,782	9,878	12,097

資料: 經濟企劃院, 科學技術年鑑, 1967

産業別 研究機關의 豫算支出面을 살펴보면 〔表8〕과 같다. 이를 細部的으로 說明하면 農林水産部門인 一次産業研究機關의 豫算構造가 ₩814,000,000餘원으로 全體豫算의 28.5%이며 二次産業部門의 豫算은 ₩1,247,000,000餘원 (全體의 43.6%) 이다. 또한 三次産業部門의 研究豫算額은 ₩797,000,000餘원 (全體의 27.9%) 으로 統計上 나타나고 있다. 이것은 1966年의 統計數値를 말하는 것이다. 研究開發豫算에 있어서 가장 큰 比重을 차지하고 있는 部門은 亦是 二次産業部門이다.

이러한 사실은 開發途上에 있는 우리나라의 現實情에 비추어보아 二次産業部門이 經濟開發과 密接한 關係를 가지며 그 研究開發의 範圍도 廣範하기 때문에 나타나는 現狀이라 할 것이다. 特히 二次産業部門에 있어서는 研究開發組織形態를 취하고 있지 않은 會社에서도 研究開發費는 支出하고 있는 것이며 研究開發活動은 活發하다고 할 것이다.

그러나 美國의 例만 보더라도 刮目할만한 研究開發活動이 活發히 實施되고 있으며 聯邦政府가 積極的으로 科學技術研究開發이라는 美名下에 支援하고있음은 勿論 그 支出되는 研究費總額만해도 年間 約 200億弗 以上이 投資된다고 하니 可히 研究開發活動의 重要度를 짐작하고도 남음이 있다고 할 것이다. 特히 宇宙開發部門에 支出되는 研究開發費가 全體産業中에서 首位를 차지하고 있다 한다. 그 內譯은 〔表9〕에 紹介하여 보여주는 바와 같은데 우리나라와 比較하면 하늘과 땅 사이라고나 할까?

主要業種別 研究開發費의 趨勢 (美國)

〔表 9〕 단위: 백만$

區分	1963	1962	1961	1960	1959	1958	1957	1956
全産業	12,723	11,544	10,908	10,509	9,618	8,389	7,731	6,605
食品關係	135	127	122	102	90	83	74	64
化學聯關製品	1,253	1,184	1,109	986	891	792	705	641
石油精製	315	305	295	290	276	246	211	182
Gum 製品	146	133	136	120	115	89	107	(?)
土石 Glass製品	122	113	99	96	84	75	69	60
一次金屬	191	178	175	176	152	131	108	90
鐵鋼	109	98	98	102	84	80	64	(?)
金屬加工	162	149	135	144	137	162	135	116
機械	977	921	964	932	927	781	669	543
電氣機器 通信	2,483	2,381	2,297	2,406	2,270	1,969	2,804	1,516
自動車其他輸送機器	1,103	1,011	944	890	870	856	707	688
航空機 미사일	4,835	4,140	3,094	3,558	3,110	2,609	2,574	2,138
理科學機器	497	450	382	396	339	294	249	200

資料: 經濟企劃院, 科學技術年鑑, 1967

※ (?)은 不明이나 全産業에 包含된 것임

1963年以後 우리나라의 研究開發投資額은 每年 增加해왔다고 하나 "國民所得에 對한 研究投資의 比率에 있어서 1961年과 1962年에 美國은 1.7%, 日本은 1.8%, 印度는 0.32%였으며 1966年에 우리나라는 國民所得의 0.31%를 研究開發費로 投資하였다"[38]고 하는 것으로 보면 보잘 것 없는 狀態라 하겠다. 이에 依하면 一人當 國民所得에 對한 研究投資比는 日本이 제일 높은 것으로 나타났다, 우리나라의 一人當 國民所得에 對한 研究投資比는 〔表10〕에서 年度別로 詳細한 內容이 表示되고 있다.

다음은 研究開發活動에 支出된 費用을 어떻게 會計處理하고 있는가에 대한 實態分析의 問題이다.

一人當 國民所得에 對한 研究投資比

〔表10〕

年度別	研究投資總額 (百萬원)	人口 (千名)	一人當研究投資比(A) (원)	一人當國民所得 (B) (원)	研究投資比 A/B (%)
1963	1,233	27,184	45	17,346	0.26
1964	1,375	27,958	49	23,847	0.21
1965	2,065	28,670	72	26,810	0.27
1966	2,859	29,190	98	31,413	0 31

資料: 經濟企劃院, 科學技術年鑑

研究開發活動에 所要된 費用을 區分하는데는 다른 費用의 區分方法과 마찬가지로 當期收益에 對應되는 費用으로 區分하는 것과 次期收益에 對應하는 費用으로 分類하는 方法이 있다는 것은 前章에서 言及되었으므로 內容說明은 省略하고 우리나라의 現況問題만을 살펴보기로 한다.

研究開發費의 會計處理狀況

〔表11〕

費用區分	會社數	比率(%)
1. 當期費用으로 全部 處理한다	9	27.3
2. 移延資產으로 計上한다	15	45.5
3. 一部는 當期費用으로하고 一部는 移延計定으로 處理한다	8	24.2
4. 該當 없음	1	3.0
合計	33	100

資料: 筆者 標本調査에 依함

〔表11〕에서 보는 바와같이 全體 33個의 會社中 하나의 企業體만 除外하고는 모두가 研究開發活動을 實施하고 있다고 했으며 上記한 兩費用中에서 前者인 當該期間의 費用으로 研究開發費를 處理한다고 하는 會社는 9個社로 全體의 27.3%의 比率을 보여주고 있다. 또한 次期以後의 移延資產으로 研究開發費를 取扱하고 있다는 會社는 15個業體로 全體數의 45.5%를 나타내고있어 가장 많음을 알 수 있다. 그리고 一定한 方法에 固定시켜서 單一的으로 處理하는 것이 아니라 研究開發費로 支出되는 것 中에서 一部의 金額은 當期費用으로 處理하나 一部는 移延計定으로 取扱하여 貸借對照表上 資

38) 經濟企劃院, 科學技術年鑑, 1966, PP.76~77

産으로 計上하고 있다는 會社들이 24.2%의 比重을 차지하고 있다. 이러한 경우는 損益計算書와 貸借對照表에 記入하고 있는 때문에 研究開發費라는 同一名稱의 費用이 두개로 나누어 處理되는 關係上 不正確한 會計處理의 樣相이라 어떤 是正點이 모색되야 할 것이다.

그런데 지금까지 살펴 본 것 중에서 費用의 區分處理는 移延費用으로 서資産化하고 있는 企業體數가 事實上 많은 比重을 차지하고 있어 財務部에서 制定한 財務諸表規則의 規定이 一般化되고 있음을 認識할 수 있는 것이다.

따라서 當期費用으로 配分시켜버린다는 企業體들은 商法에서 認定되지 않기 때문에 當期費用化시키는 것이 아니라 金額도 比較的 많지않을 뿐만 아니라 그 支出의 性質로 봐서도 製造間接費나 一般管理費 및 販賣費의 範疇內에 直接賦課할 수 있기 때문이라고 그 理由를 밝히고 있다.

그 다음에 考察해야될 것은 各企業體들의 損益計算書上에서 研究開發費가 어떠한 形態의 費用으로 處理되고 있는가에 對한 것이다. [表12]에 分析되고 있는 數値를 보면 製造經費에 屬하는 費用으로 配分하고 있는 企業體가 總 33個會社中 8社이며 제일 높은 24.3%를 나타내고 있다. 그 다음은 營業外費用으로 歸屬시키고 있다는 會社들로 全體數의 18.2%이다. 이 營業外費用으로 配分시키고 있는 企業體는 모두 國營企業體들이었으며 私企業體는 하나도 營業外費用으로 處理하고 있지 않아 새로운 問題樣相을 띄고있다. 즉, 開發費 및 試驗研究費라는 하나의 計定科目으로 일단 貸借對照表의 移延資産欄에 計上한 後, 當該期間에 屬하는 費用만을 減價償却하여 損益計算書의 營業外費用으로 配分시켜 移延償却費라는 費目으로 處理하는 것이 約束이나 한듯 共通的이었다는 것이다.

損益計算書上 研究開發費의 會計處理狀況

[表 12]

費用處理區分	會社數	比率(%)
1. 製造經費로 會計處理한다	8	24.3
2. 一般管理費 및 販賣費로 處理한다	4	12.1
3. ①과 ②의 方法을 併行한다	5	15.2
4. 營業外費用으로 處理한다	6	18.2
5. ①과 ④의 方法을 併行한다	4	22.2
6. ②와 ④의 方法을 併行處理한다	4	12.2
7. 獨立된 項目의 費用으로 處理한다	1	3.0
8. 該當 없다	1	3.0
合計	33	100

資料: 筆者 標本調査에 依함

그런데 私企業體에서는 全然 이런 事實을 찾아볼 수 없어 새로운 研究領域으로 登場했음을 示唆해 주고있어 章을 따로하여 取扱할 機會를 筆者는 생각하고 있는 바이다.

그와 아울러 特記할 事實은 우리나라 會計法規上에는 一言半句도 없는 獨立表示의 會計處理 會社가 하나 나왔다는 事實이다. 日本의 경우는 會計法規上에까지 研究開發費의 獨立項目 表示制度가 明文化[39]되고 있으며 損益計算書上에서도 一般管理費 및 販賣費의 다음에 獨立된 項目 ([表5]를 參照할것) 으로 表示하고 있

39) 1963年 11月27日 改正한 日本의 財務諸表 規則 第86條에 技術研究費의 表示方法이라하여 明文化하고 있음

어 一步 進前된 感을 느끼게 하더니 이번 實態分析에서는 이 獨立項目으로 研究開發費를 取扱하는 會社가 實際로 存在한다는 事實을 알게 되었다. 이같은 事實은 會計法規보다도 實務界가 한 걸음 앞서 外國의 制度를 導入實施하고 있는 印象을 풍기게 하고 있어 會計學徒들의 깊은 考究가 있어야 할 것으로 생각하는 바이다.

2. 研究開發費支出의 會計學的 是正方向

叙上한 事實들로 미루어 보면 會計構造的인 側面에서 現況分析을 通해 研究開發費의 會計處理方法을 費用法과 移延法에 依한 兩者 擇一的인 問題點이 그 主를 이루었다고 할 수 있다. 換言하면 研究開發費를 支出年度의 費用으로 하는 方法에 依할 것이냐 아니면 未來의 收益과 對應하는 費用으로 處理할 것이냐에 關한 것이 그 焦點이었다는 것이다.

이에 對해서는 外國의 경우나 우리나라의 경우도 마찬가지로 移延法과 費用法의 兩者로서 各己 그 取扱하는 會社의 恣意로 便利한 方法을 採用하고 있는 實情이어서 合理的인 會計處理가 一定하게 行해지고 있지 않다는 矛盾을 찾아 볼 수 있었다. 特히 우리나라의 경우는 實務界와 法規上에 差異가 있어 어떠한 方法에 依하는 것이 妥當한 것인지를 斷定하기 困難한 處地에 있는 것이다. 그리고 우리나라의 會計處理實態는 大槪가 移延法에 依한 方法이 一般化되고 있는 것으로 나타나서 打論할 餘地가 없겠으나 最近 外國의 文獻을 通해 보면 研究開發費는 移延法보다는 費用法에 따른 會計處理가 會計政策上 有利하다고 評하고 있다.

"그 支出效果의 持續期間을 合理的으로 決定한다는 것은 困難하거나 아니면 不可能하다. 따라서 이의 持續期間은 會計政策的으로, 그리고 主觀的으로 決定하는 도리밖에 없다. 여기에 開發費를 移延資產化하는 會計學的 缺陷을 發見할 수 있다."[40]

여기서 보면 研究開發費支出의 移延化에 關한 不當性을 말해주고 있음을 알 수 있다. 研究開發을 위한 支出이 未來의 收益을 增大시키려는 것임은 再言을 要치 않으나 그런 것을 條件으로 移延資產化한다는 것은 每期 그 支出額이 貸借對照表의 資產으로 累積되어 結局에 가서는 移延計定이 過大表示됨은 勿論 貸借對照表를 不確實한 것으로 造作할 可能性이 濃厚하게 되는 때문에 移延法의 不當性을 指摘할 수 있는 것이다. 企業會計는 어디까지나 悲觀的인 方法에 依하여야 한다는 安全第一主義思想에서 行해져야 하는 때문에 위에 말한 移延法에 따른 會計處理를 하므로서 나타나는 經營成果와 財政狀態에 不健全性을 가져오는 것은 可及的 避해야 될 것이다.

그러므로 費用法에 依한 會計處理方法이 節稅를 위한 會計政策的인 目的에서도 有利한 點이 있음을 强調하고 싶다. 더욱이 最近 美國의 動向은 移延法에서 費用法의 方向으로 漸次 移轉되어 가고 있다고 하며 우리나라의 경우도 研究開發費의 會計處理方向은 費用法을

40) 趙益淳, 前揭書, P. 307

擇하고 있는 實情이므로 移延法에 依한 會計處理方法을 止揚하고 支出年度의 費用으로 處理하게 되는 方向으로 追求해야 되리라고 생각하는 바이다. 이에 對한 論理的인 主張을 引用하면 "企業의 租稅負擔을 輕減하는 政策으로는 可及的으로 어떤 支出을 次年度 以後로 移延하지 않고 支出年度의 費用으로 計上하는 것이 有利할 것이다. 따라서 未來의 會計學方向은 可及的으로 移延資産을 計上하지 않은 方向이 優勢해질 것이며 이런 面에서 美國의 最近動向이 매우 흥미로운 것이라 생각된다." [41]라고 하여 研究開發費에 對한 앞으로의 會計處理方向에 對해서 豫言者的인 所信을 밝히고 있는 것으로 보더라도 이에 對한 會計學的 是正方向은 可히 짐작하고도 남음이 있다 할 것이다.

Ⅴ. 結　　論

오늘날 研究開發費會計의 問題에 關한 考究는 企業界 뿐만 아니라 政府의 立場에서도 科學技術의 振興을 위한 研究開發投資의 目的에서도 重要한 課題로 登場되고 있다는 것을 考證하였다.

最近 우리나라에서도 政府나 民間할 것 없이 研究開發投資에 對한 關心이 增大해 가는 것 같으며 그에 따르는 研究開發豫算額의 策定과 그에 對한 實際 支出額의 會計處理도 正確히 行해져야 하도록 하고 있는 事實도 알아둬야 할 것이다. 本論文에서도 産業開發의 目的을 達成하기 위해 그 一翼이 될 수 있는 研究開發費의 會計處理方法이 移延法과 費用法 中 어느 것에 依함이 妥當한지를 演繹的인 方法論에서 始作하여 그 現況을 調査分析함과 同時에 會計學的인 是正方向을 提示하였다.

그러므로 企業의 研究開發部門에 依存하는 빈도는 매우 높다는 것을 本論에서 立證되었으리라 믿으며 더욱이 企業의 未來收益을 獲得하는데 있어서는 研究開發의 成 不成에 左右될 수 있기 때문에 이에 支出된 費用의 會計處理方法의 不一致性은 是正되지 않으면 안될 것으로 보는 바이다. 왜냐하면 研究開發費에 對한 重要性이 認定되게 됨에 따라 이의 會計制度確立이 이루어져야 하겠기 때문이다. 위에서도 살펴본 바이지만 우리나라의 會計法規上에는 研究開發費에 對한 見解가 一致되지 않아 會計實務者들로 하여금 混同을 招來할 우려가 다분히 있는 것이며, 企業의 競爭으로 因한 收益性 增大問題를 研究開發活動에 依存하는 傾向이 濃厚해져감에 따라 그 支出額의 會計處理上에 있어서 一定한 方法에 依據할 수 있도록 하는 會計制度의 確立은 時急한 課題라 아니할 수 없는 것이다.

41) 趙益淳, 前揭書, P. 307