

当プロジェクトにおける 今後の検討の進め方について（案）

１．次のステップ

今回の論点整理で取り上げたのは、社内開発費の取扱い（論点 2）、及び企業結合等により取得した仕掛研究開発の取扱い（論点 3）及び主として論点 2 の前提となる事項として、研究・開発の定義（論点 1）の 3 つである。

下記の諸要因を勘案して、これらのうち**まず、企業結合により取得した仕掛研究開発の取扱いを取り上げ、この論点に焦点を当てて現行基準の見直しに取り組むこと**でどうか。

（考慮すべき要因）

- ① 論点 1 と 2 は、主として研究開発費等会計基準に係る問題であり、論点 3 は主として、企業結合会計基準やその適用指針に係る問題である¹。両者は異なる基準を対象とした、検討のポイントも異なる問題である。
- ② このうち、仕掛研究開発については、米国基準が国際会計基準に合わせた結果、我が国だけが異なる取扱いとなっており、検討の優先度がより高い。
他方、開発費の取扱いについては、現在我が国の取扱いが米国基準の取扱いと合致しており、会計基準の国際的なコンバージェンスを達成する観点からは、国際的な動向を見極めることも必要。
- ③ 論点整理に対するコメントの多くが指摘するとおり、開発費の資産計上の問題は、理論的な問題というよりも、実際に機能する実務上十分明確な基準を提供できるかという点がポイントである。このため、国際会計基準の運用実態も調べつつ市場関係者を納得させるに足る程度の明確な基準を作る必要があり、検討のための準備とコンセンサス作りに一定の時間を要するものと考えられる。（米国がこの問題への取組みを躊躇している背景にも、このような問題があるのかも知れない。）
- ④ 他方、当委員会と IASB の東京合意に基づき、コンバージェンスを進められるところから先に、作業を進めていくことが適当である。

¹ 仕掛研究開発は、現行基準においては、企業結合により取得したものの取得原価の一部を研究開発費等に配分した場合と整理しているが、これを国際的な会計基準に合わせる方向で見直しを行う場合、研究開発費等に配分するという見方そのものを改めることになり、研究開発費等会計基準とは直接関係しない独立した問題であることがより明確になる。

２．仕掛研究開発の取扱いに関する検討の進め方について

仕掛研究開発に関連する規定について

- 企業結合に係る会計基準（以下、企業結合会計基準）
 - 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針（以下、企業結合等適用指針）
- 現在、企業結合専門委員会で見直しを進めており、仕掛研究開発の取扱いに関する当委員会の検討結果も、最終的にはこれらの見直しに組込む形で反映することになる。

※ 研究開発費等に係る会計基準（企業会計審議会）

仕掛研究開発に関するコンバージェンス上の問題【中心となる論点】 （CESR の同等性評価に関する指摘事項）

- ・ IFRS 第 3 号：仕掛研究開発が無形資産の定義に当てはまり、かつ公正価値を信頼性をもって測定できる場合、これを取得された無形資産として認識し、これを区分して認識できない場合には、のれんに含めることになる。
- ・ 日本基準：パーチェス法の手続において、研究開発に配分される取得の対価部分は即時費用化される。

↓

- 会計基準のコンバージェンスを進める観点からは、現行の日本基準の、取得対価の一部に、研究開発費等に配分されるべきものがあり得る（その結果として、研究開発費等に配分された額が配分時に費用処理される）（企業結合に係る会計基準 三 2（3））という見方を再検討する必要がある。
- 上記の見直しを行う場合には、これと関連する企業結合等適用指針の第 61 項、371 項の見直しも必要となる。

（参考）

企業結合会計基準
企業結合に係る会計基準 三 2(3) 取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができる。 取得企業が取得対価の一部を研究開発等（ソフトウェアを含む。）に配分した時は、当該金額を配分時に費用処理する。

企業結合等適用指針
(７) 研究開発費への取得原価の配分 61. 「取得企業が取得対価の一部を研究開発費等（ソフトウェアを含む。）に配分したときは、当該金額を配分時に費用処理する」（企業結合会計基準三2.(3)）とされている。 取得企業が取得の対価の一部を研究開発費等（ソフトウェアを含む。）に配分する場合とは、企業結合により取得した識別可能資産の取得企業における企業結合後の用途が、次のように研究開発費等会計基準の定めにより研究開発費として処理すべき要件に該当する場合をいう。 (１) 取得企業において、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もの（研究開発費等会計基準 注解(注1)） (２) 取得企業が市場販売目的のソフトウェアを制作しており、その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に該当するもの（研究開発費等会計基準 注解(注3)） 当該識別可能資産への配分額は研究開発費とし、企業結合日（合併期日）の属する結合企業の事業年度（以下「企業結合年度」という。）の費用（一般管理費又は当期総製造費用）に計上する（第371項参照）。 (８) 研究開発費への取得原価の配分 371. 企業結合会計基準三2.(3)では、「取得企業が取得対価の一部を研究開発費等（ソフトウェアを含む。）に配分したときは、当該金額を配分時に費用処理する」としている。このため、本適用指針では、取得原価を研究開発費に配分し、費用処理する場合の要件を明らかにすることとした。 当該要件の検討にあたり、企業結合会計基準で要件が定められていないものは、関連する他の一般に公正妥当と認められた企業会計の基準、具体的には研究開発費等会計基準における以下の定めと整合性を図ることが適当と考えた。 研究開発費を構成する原価要素に該当する場合、すなわち、機械装置、特許権等のように通常は資産性があるものであっても、特定の研究開発目的にのみ使用し、他の目的に使用できないものは取得時の研究開発費として費用処理することとされている（研究開発費等会計基準 注解(注1)）。 ソフトウェア制作における研究開発費に該当する場合、すなわち、市場販売目的のソフトウェ

アについては、研究開発の終了時点とされる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研究開発終了後であっても製品マスター又は購入ソフトウェアに対する著しい改良に要した費用は研究開発費として費用処理することとされている（研究開発費等会計基準 注解（注３））。

したがって、本適用指針では、取得原価を研究開発費に配分する場合とは、次の２つの要件を満たしたときであると考えた。

- （１） 識別可能資産に該当すること（識別できないものはのれんに計上される。）
- （２） 当該識別可能資産の取得企業における用途が研究開発費等会計基準 注解（注１）又は（注３）に該当すること

なお、被取得企業が実施していた研究プロジェクトを取得企業が継続する場合であっても、取得企業の会計処理（取得原価を研究開発費に配分するかどうか）は、被取得企業における会計処理（資産計上又は費用処理）に影響されるものではない。これは、パーチェス法は取得企業の観点から企業結合をみる会計処理であり（第 30 項参照）、また、研究プロジェクトの位置付けは、取得企業と被取得企業の間で異なる場合もあるためである。

- 現行の日本基準では、「仕掛研究開発」という用語を用いているわけではないが、このような用語を新たに導入する必要があるか。
- 「仕掛研究開発」という用語を導入する場合、その範囲の明確化について
 - ⇒ 例えば、仕掛研究開発に含まれる、特定の研究目的にしか使えない機械装置（有形固定資産）はこの範囲に含めるのか。

関連して検討すべき論点

- （資産計上した場合の）その後の会計処理
 - ⇒ 償却開始のタイミングと償却期間
 - ⇒ 関連する研究開発が失敗した場合の会計処理
 - ⇒ 償却額の処理区分 等
- 企業結合により取得した無形資産につき、その計上を任意としているように読める企業結合会計基準の規定の見直し（「取得した資産に、…無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができる。」（企業結合会計基準 三 2（3））。
 - ⇒ 「できる」規定に代えて、「一定の条件」を満たす場合に、無形資産等に配分することを求めるべきではないか。
 - ⇒ その場合、「一定の条件」の内容は、何であるべきか。事後的に識別可能であると

判定されれば、すべて配分を求めるべきか。

⇒ これに関連して、無形資産について、何らかの定義を行う必要があるか。

（参考）企業結合等適用指針第 56 項

なお、企業結合の目的の一つが、…無形資産の取得であり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、取得企業は、利用可能な独自の情報や前提等に基づき、あるいは外部の専門家も関与するなどして、通常、取締役会等の会社の意思決定機関において、当該無形資産の評価額に関する多面的な検討を行っていることが想定される。このような場合には、一般的に、無形資産の独立した価額が合理的に算定できる場合に該当し、原則として、取得原価を識別可能資産となる無形資産に配分することとなる。

➤ 仕掛研究開発の時価の把握方法

⇒ 企業結合により取得した仕掛研究開発を無形資産等として計上する場合、その取得原価は、当該仕掛研究開発の企業結合日の時価を基礎として配分することになる（企業結合会計基準 三 2 (3)）ため、仕掛研究開発についても時価を把握する必要がある。

しかし、研究開発の途中段階の成果について、市場で価値が評価されているケースは極めて限定的であると考えられる。

（参考）固定資産の減損に係る会計基準の適用指針 109 項

一般的には、直接対象資産について市場価格が観察できない場合に求められる合理的に算定された価格として、マーケット・アプローチのほか、コスト・アプローチや、インカム・アプローチによる見積方法が考えられる

➤ その他

⇒ 2007 年 12 月に公表した論点整理の見方によれば、「企業結合により取得した仕掛研究開発」と「社内の研究開発費」を区別して考えることになる。そのため「企業結合により取得した仕掛研究開発」は、研究開発等会計基準に影響を及ぼすものではないとも考えられるが、この点をどのように取り扱うべきか。

⇒ 個別に取得した仕掛研究開発については、論点整理では、個別に取得した仕掛研究開発も企業結合により取得した仕掛研究開発と合わせて議論していたが、今後はこれを区別して取り扱うべきか。

３．スケジュール（案）

日時	会議名	検討項目
２月１９日(火)	第８回専門委員会	① 論点整理に対するコメントの整理と分析 ② 今後のプロジェクトの進め方 ③ 仕掛研究開発（企業結合会計基準／適用指針）に関する見直しの進め方
３月１１日(火)	第９回専門委員会	企業結合に係る会計基準 三2(3)前段及び関連する適用指針の改正の方向性について及び仕掛研究開発を資産計上した場合のその後の会計処理について
３月３１日(月)	第１０回専門委員会	企業結合により取得した無形資産の計上に関する規定のあり方について
４月２１日(月)	第１１回専門委員会	仕掛研究開発の時価の把握方法について
５月上旬	第１２回専門委員会	その他の論点
５月下旬	第１３回専門委員会	公開草案文案検討（１）
６月上旬	第１４回専門委員会	公開草案文案検討（２）
６月中旬	第１５回専門委員会	公開草案文案検討（３）

以 上