

企業結合により取得した仕掛研究開発の取扱いについて

【中心となる検討課題】

企業結合により取得した仕掛研究開発の、取得時における会計処理

（現行の費用処理を維持することでよいか、国際的な会計基準に合わせて一定の要件を満たす場合に資産計上を求めるか）

（第1案）費用処理とする現行基準を維持する。

（第2案）現行基準の見直しを行い、一定の要件を満たす場合に資産計上を求める。

論点整理で分析したように、第1案と第2案の相違は、取得した仕掛研究開発が、その後何に使われるのかについての見方に起因していると考えられ、いずれの見方もあり得ることから、会計基準の国際的なコンバージェンスを推進するため、現行の我が国の基準における見方を、国際的な基準における見方に合わせることでどうか。

（参考）論点整理に基づく見方の相違

<p>社内の研究開発の会計処理と整合的な取扱いをするという見方。</p>	<p>取得した仕掛研究開発と社内の研究開発の成果とは、それぞれが独立の生産要素であるという見方。</p>
<p>仕掛研究開発の用途は取得企業における研究開発とみるため、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資産として、研究開発費等会計基準における研究開発費の取扱いとの整合的な取扱いが求められている。（論点整理 66 項）</p>	<p>取得した仕掛研究開発と、その後の社内の研究開発活動の成果とは、それぞれが、すべての関連する研究開発が完成した後の生産活動等の事業活動に使用される独立の生産要素とみることも可能である。このような見方を採用した場合には、仕掛研究開発は、資産計上され、その後実際に生産活動や販売活動への利用が開始された時点以降に費用化することになると考えられる。（論点整理 76 項）</p>

【 検討課題 】 第 2 案を採用した場合に、会計基準等の具体的な見直しをどのように行うか。

【変更のポイント】

- 現行の日本基準の「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。」という記載を削除することが考えられる。
- 更に、現行の規定を削除した理由について、結論の背景に書き加える必要がある。

現行の取扱い（費用処理）	国際的な取扱いと整合させた場合（資産計上）
企業結合会計基準 三 2（3）	（削除）
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。	

結論の背景（記載案）

- 従来、企業結合により被取得企業の研究開発活動の途中段階の成果等を取得した場合の取扱いに関しては、それが結合後の企業において研究開発費を構成する場合には、取得企業が取得対価のうち該当する一部を研究開発費等に配分した場合には、当該金額を配分時に費用処理することとされていた（改正前企業結合会計基準 三 2（3））。
- これは、企業結合により取得した被取得企業の研究開発活動の途中段階の成果等が、結合後の企業にとっても研究段階の途中段階の成果であって、結合後企業においてこれを完成させるために引続き研究開発活動が継続される場合には、取得した途中段階の研究開発活動の成果が、その後これを完成させるための結合企業の研究開発に用いられるものとみて、取得対価のうちこれに該当する一部を研究開発費等に配分することを認め、このような配分を行った場合には、その配分額が結合後企業の研究開発費を構成することとなるため、研究開発費として費用処理が求められていたものである。
- しかし、国際財務報告基準や最近改正された米国の会計基準においては、同様のケースについて、費用処理が認められていない。すなわち、これらの国際的な会計基準においては、企業結合により取得した途中段階の研究開発の成果についても、企

業結合により取得した他の無形資産と同様に、その企業結合日における公正価値に基づいて資産として計上することが求められている。

- 翻って考えるに、企業結合により取得した研究開発の途中段階の成果が、結合後の企業にとっても途中段階の成果であり、結合後企業においてその後関連する研究開発活動を行い、その成果と相俟って初めて収益獲得に結びつく生産活動や販売目的に利用できる性格のものであるとしても、これが直接、関連する研究開発のために用いられたと考える、改正前の会計基準の見方は、可能な見方の一つでしかないと思われる。同じ事実であっても、取得した研究開発の途中段階の成果と、これと関連するその後の結合後企業の研究開発の成果とは、それぞれが、その後収益獲得のための生産活動や販売活動等に用いられる独立の要素と見ることも可能である。このような見方を採用した場合には、取得した研究開発の途中段階の成果に係る取得対価の一部を研究開発費等に配分することはできないことになり、国際的な会計基準における取扱いと同様に、その額を費用処理することもできないこととなる。

企業結合により取得した研究開発の途中段階の成果については、上記のいずれの見方をとることも可能であると考えられるが、今般、会計基準の国際的なコンバージェンスを一層推進させていく観点から、企業結合により取得した研究開発の途中段階の成果についての取扱いを、他の国際的な会計基準の取扱いとあわせるため、従来我が国が採用していた見方を改め、取得した資産の対価の一部を研究開発費等に配分した時はその配分額について費用処理を求める定めを削除し、取得した研究開発の途中段階の成果に係る部分についても、取得対価を研究開発費等に配分することはできないこととした。（他の無形資産と同様に資産計上することを求めることとした。）

以上