

【論点２】企業結合により取得した研究開発用（有形）資産の取扱い

1. 各基準における取扱いの確認

（国際財務報告基準）

IFRS3（企業結合）では、企業結合時において取得される無形資産としての仕掛研究開発（In-Process R&D）についてのれんから区分して識別されるべきであること明示しているのみであり、研究開発に使用される有形固定資産については特に言及していない。

*国際財務報告基準では、一定の要件を満たす開発費（無形資産）については資産計上を求める規定がIAS38（無形資産）において定められている。

- 研究開発目的で使用する資産については、有形固定資産の一般的な規定に従うことになると考えられる。

（米国基準）

SFAS141(R)（企業結合）においては、企業結合により取得した研究開発用（有形）資産の取扱いについて、E11項でSFAS2に下記の条項の修正を行うことで対応している。

- 企業結合により取得した有形・無形の研究開発用資産は「研究開発費は発生時に費用計上する」ことを定めたSFAS2の対象外であることを明確化。
- 企業結合により取得した、研究開発目的で使用される有形固定資産は、その性質に従い会計処理をすることを要求。

E11.SFAS第2号「研究開発費」について以下の修正を行う。

a.以下の3A項を追加する：

SFAS第2項は企業結合により取得した研究開発資産には適用しない。企業結合により取得した、研究開発活動に使用する有形資産及び無形資産は、将来の代替的な使用の有無にかかわらず、認識し、SFAS141項（2007年改正）「企業結合」に従い測定する。

当初認識後、企業結合により取得した研究開発活動に使用される有形資産はその性質に従い会計処理を行う。企業結合により取得した研究開発活動に使用される無形資産は改正後のSFAS142号「のれん及びその他の無形資産」に従い会計処理を行う。

b.第12項：

~~すべての~~ 【SFAS第2号】により対象となる研究開発費は、発生時に費用に計上する。3A項に記載のとおり、【SFAS第2号】は、企業結合により取得した、研究開発活動に使用される有形資産及び無形資産には適用しない。

E11. FASB Statement No. 2, *Accounting for Research and Development Costs*, is amended as follows:

a. Paragraph 3A is added as follows:

This Statement **does not apply** to research and development assets acquired in a business combination. Tangible and intangible assets acquired in a business combination that are used in research and development activities are recognized and measured at fair value in accordance with FASB Statement No. 141(revised 2007).

Business Combinations, regardless of whether they have an alternative future use. After initial recognition, tangible assets acquired in a business combination that are used in research and development activities are accounted for in accordance with their nature. After initial recognition, intangible assets acquired in a business combination that are used in research and development activities are accounted for in accordance with FASB Statement No. 142, Goodwill and Other Intangible Assets, as amended.

b. Paragraph 12:
~~All~~ Research and development costs encompassed by this Statement shall be charged to expense when incurred. As noted in paragraph 3A, this Statement does not apply to tangible and intangible assets acquired in a business combination that are used in research and development activities.

（従来の日本基準）

「研究開発費等に係る会計基準」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機械装置等(有形固定資産)は、取得時の研究開発費とすることが明示されている。

また、「企業結合に係る会計基準」において、取得原価を研究開発費等に配分した時は当該金額を配分時に費用処理することが明記されている。

- これらの組み合わせから考えると、研究開発目的の有形固定資産相当額も含めて研究開発費等に配分した際には配分時に費用処理していたと考えられる。

研究開発費等に係る会計基準注解

（注1）研究開発費を構成する原価要素について

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機械装置や特許権等を取得した場合の原価は、取得時の研究開発費とする。

（まとめ）

	国際財務報告基準	米国会計基準（改正後）	従来の日本基準
研究開発費	一定の要件を満たす開発費は資産計上（IAS38）	費用処理（SFAS2）	費用処理（研究開発費等に係る会計基準）
企業結合により取得した仕掛研究開発（無形資産）	一定の要件を満たすものは資産計上し、IAS38 に従い償却（IAS38）	一定の要件を満たすものは資産計上し、SFAS142 に従い償却（SFAS2）	研究開発費に配分した場合には費用処理（企業結合会計基準）
企業結合により取得した研究開発用有形固定資産	（特に言及されていない→資産の要件をみたすものは資産計上し、その資産の性質に応じ償却か）	一定の要件を満たすものは資産計上、 <u>その資産の性質に従い償却</u> （SFAS2）	研究開発費等に含めて配分した場合には費用処理か（企業結合会計基準）

２．研究開発用（有形）資産の償却時期・償却期間等の検討

	A. 企業結合により取得した仕掛研究開発（無形資産）と同一の取扱いとする案	B. 研究開発費等に係る会計基準の適用対象外とし、通常の有形固定資産等の取得と同様の方法を採用する案	C. 一般的な企業会計のルールである研究開発費等に係る会計基準に従うこととする案
考え方と償却時期	企業結合により取得した研究開発用の有形固定資産等を資産計上する根拠は仕掛研究開発と同様である。仕掛研究開発が生産活動等への利用開始時点から償却するとした場合、関連する有形固定資産等も同時点で償却開始すべきである。	企業結合により取得した研究開発用の有形固定資産等は、一般の有形固定資産等の企業結合時の取得と何ら変わるものではないこと及びコンバージェンスの観点から資産計上をする。それらの資産の費用配分(償却)はそれぞれの資産の性質に応じて行われるべきである。	企業結合により取得した研究開発用の有形固定資産等は、企業結合以外で取得した研究開発用の有形固定資産等の取得と何ら変わるものではないため、一般的なルールに従い、研究開発目的の資産は、取得時に費用処理される。(これまでの企業結合の考え方を踏襲する。)
規定の定め方案	企業結合により取得した研究開発用有形資産について、仕掛研究開発と同様の会計処理を行う旨明記する(企業結合会計基準)。	企業結合により取得した資産について、研究開発費等に係る会計基準の適用対象外とする旨を明記する(企業結合会計基準)。	仕掛研究開発費について特に触れないため、有形固定資産についても基準上特に触れない。
償却期間	仕掛研究開発の償却期間と同様である。	その有形固定資産の物理的な利用可能期間が償却期間となる。	—
メリット	企業結合により取得した研究開発資産間の取扱いについて整合性を確保できる。	他の有形固定資産の取扱いと整合性が保たれる。	既存の企業結合会計基準等の変更箇所が少ないため、変更内容が明確になる。
デメリット	当該有形固定資産の研究開発活動への利用による物理的な減価が反映されない。	企業結合により研究開発に利用する目的で取得した資産について、有形資産と無形資産とで費用配分の方法が異なる場合がありうる。	企業結合により取得した研究開発目的の資産であっても、有形資産は費用処理、無形資産は資産計上、というような状況が生じ、FAS2号の規定とのコンバージェンスが図られない。

【親委員会でのコメント】

- 資産計上後は一般の会計ルールに従い会計処理されるのが原則である。
- 研究開発に利用する資産としては性質に相違はないので、無形資産と合わせて償却を行ってはどうか。

【事務局案】

企業結合により取得した研究開発用の有形固定資産等は、一般の有形固定資産等の企業結合時の取得と何ら変わるものではないこと及びコンバージェンスの観点から B 案である「研究開発費の会計基準の適用対象外とし、通常の有形固定資産等の取得と同様の方法を採用する案」を採用してはどうか。

(会計基準文案)

会計基準本文	結論の背景
特定の研究開発活動に利用される資産を企業結合により取得した場合は、「研究開発費等に係る会計基準」を適用しない。	特定の研究開発活動に利用される資産を企業結合により取得した場合には、有形固定資産であるか無形固定資産であるかにかかわらず、資産計上後は「研究開発費等に係る会計基準」を適用せず、その他の有形固定資産及び無形固定資産同様に取扱うこととなる。

識別可能資産として取り扱われる限りにおいては、その後の会計処理について詳細な会計基準を置かず、一般的なルールに委ねることとする。ただし、我が国においては、「研究開発費に係る会計基準」が存在するため、コンバージェンスを図る観点から、その後の会計処理において「研究開発費等に係る会計基準」の適用対象から除外する定めを置く。

以 上