

検討論点：研究開発の途中段階の成果を買い入れ自社の研究活動

に利用する場合等の取扱い

．前提

- 論点整理では、「企業が外部から個別に買い入れた場合、通常は無形資産としての認識に必要なすべての条件を満たすことになるものと考えられる。なお、研究活動の成果を買い入れる場合などについては、企業結合により取得した場合（[論点 3-2]参照）又は自己創設により取得した場合（[論点 3-3]参照）との関係も踏まえ、引き続き検討していくことが考えられる」とされている（論点整理第 46 項）。
- 企業結合に関する会計基準において、従前は識別可能資産の用途に応じて取得原価を研究開発費に配分し、費用処理を求めていたが、平成 20 年改正により、識別可能性の要件を満たす限り資産計上を求めることとなり、研究開発活動の途中段階の成果が、取得後の用途にかかわらず、資産計上されるケースも生じることになる。
- 一方、研究開発費等に係る会計基準注解(注 1)では、「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。」とされ、取得後の用途により費用処理を求めている¹。
- 上記は研究開発費をすべて発生時に費用処理することが前提になっているが、現在、一定の要件を満たす社内開発費について、IAS38 の定めと同様、資産計上することを求めるか否かを検討している（第 198 回企業会計基準委員会 審議事項(5)）。
- 本資料では、これらの点を踏まえ、研究開発の成果を個別に買い入れて自社の研究活動に利用する場合の取扱い（特定の研究開発目的にのみ使用される機械装置や特許権等（以下「研究開発専用資産」という。）の取扱いを含む）を検討する。なお、検討にあたっては、「一定の要件を満たす社内開発費は資産計上する」ことを前提にする。

．論点整理に寄せられたコメント

- 研究活動の成果を買い入れて自社の研究活動に利用する場合についても、当該成果が無形資産の定義を満たしているのであれば、「経済的便益をもたらす蓋然性」は対価に反映され無形資産として認識されると考えられるが、この点については会計基準において明確にしてはどうか。（あらた監査法人）
- 研究活動の成果を買い入れる場合について、研究開発の途中段階の成果にあるもの（仕掛研究開発）、そのまま無形資産として利用が可能であるもの等に分類し、それぞれの

¹ 国際財務報告基準ではこのような取扱いは明示されていないが、米国会計基準では同様の取扱いが定められている（FASB-ASC Topic730-10-25-2）。

取扱いを明示すべきである。また、企業結合により取得した場合、自己創設により取得した場合についても方針を明示していただきたい。（新日本有限責任監査法人）

- 研究活動の成果を買い入れる場合については、経済的便益をもたらす蓋然性の要件を満たすか否かは一概には決められない。すなわち、委託する研究内容や委託者の意図により異なる可能性があると考えられる。（日本経済団体連合会）

．考え方の整理

１．注解(注 1)の考え方

研究開発専用資産については、研究開発費の会計処理（発生時に費用処理）との整合性を図るため、取得時に研究開発費として費用処理することとしており、将来の収益獲得が不確実であることから、有形固定資産であっても資産として計上することは適当ではないという考え方²に基づいている。

すなわち、将来の収益獲得が不確実であることを根拠に研究開発費を発生時に費用処理することと同様に、研究開発期間に利用するために取得した研究開発専用資産は、取得時点で将来の収益獲得能力を有していなく、利用期間にわたり収益獲得能力を有することはないため、資産性がないものとして費用処理が義務付けられていると考えられる³。

上記は研究開発費をすべて発生時に費用処理することが前提になっているが、IAS38 の定めと同様に一定の要件を満たす社内開発費について資産計上する取扱いに変更される場合には、認識要件との関係なども踏まえた検討が必要になると考えられる。

２．個別買入れにおける認識の考え方⁴

無形資産を個別買入れにより取得した場合、通常、無形資産の認識要件、すなわち(1)将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高いこと、(2)取得原価について信頼性をもって測定できることをすべて満たすと考えられるが、これは次のような根拠に基づく。

- 企業が第三者から無形資産を買い入れて取得する場合、当該無形資産の取得原価は、その取引において当該企業が実際に支出した対価の額であり、測定可能性は通常満たされていると考えられる。
- 当該無形資産の取引価格は、通常、そこから期待される経済的便益の不確実性を考慮して決定されていると考えられるため、そのような価格で取得された無形資産が、経済的便益をもたらす可能性は、通常は、相当程度高いと考えられる。

² 「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」設定当時の大蔵省の担当官の解説記事（COFR1 ジャーナル No.31(1998.6)）などより。

³ 米国会計基準の審議の過程では、特定の研究開発計画の全期間にわたり配賦すべきではないかという方法も検討されたが、将来他に使用できないという特殊性を持つならば、他の費用と異なることなく、何ら経済価値を持つものではないと判断され、すべて発生時に研究開発費として処理することとされている（SFAS2「研究開発費」結論の根拠 33 項）。

⁴ IAS38 では結論の根拠において、個別に買い入れた仕掛研究開発は企業結合で取得した場合と同様に、無形資産として認識される考え方を示唆している（IAS38 BC85～89）。

３．企業結合における認識の考え方

(1) 企業結合会計基準の改正経緯

平成 20 年改正前の企業結合会計基準では、仕掛研究開発を企業結合で取得した場合、たとえ仕掛研究開発が取得時点において資産性を持っているとしても、それが専らその後の社内の研究開発に使われるものとみて、社内の研究開発の会計処理と整合性を図り、費用処理を求めている。

改正後では、研究開発費の取扱いとの整合性よりも、企業結合により受け入れた他の資産の取扱いとの整合性をより重視することは、価値のある成果を受け入れたという実態を財務諸表に反映すると考えられるため、識別可能性の要件を満たす限り資産計上を求めることとした⁵。

なお、当該資産は企業のその後の使用実態に基づき有効期間にわたって償却処理されるが、研究開発が完成するまでは有効期間は開始されない（結合分離適用指針第 367-3 項参照）⁶。

(2) 認識要件に照らした考え方

無形資産を企業結合により取得した場合、通常、無形資産の認識要件をすべて満たすと考えられるが、これは次のような根拠に基づく。

- 企業結合により取得する場合、企業全体の取得原価を個々の資産の企業結合日の時価をもとに配分したものを、その取得原価とみなすことになるが、配分基礎となる時価には、将来の経済的便益の不確実性が反映されているものと考えられる。
- 無形資産の時価が測定可能である限りにおいては、取得原価も測定可能であるということになるが、個々の無形資産の時価は、通常、測定可能であると考えられる。

⁵ なお、米国会計基準では SFAS141 の改訂で、仕掛研究開発を企業結合により取得した場合は公正価値に基づいて資産計上する取扱いに変更したが、個別買入れにより取得した仕掛研究開発の取扱いについて、企業結合により取得した場合と同様に資産計上を求めるか否かについてはさらなる検討が必要であるとされ、資産計上の処理は見送られている（SFAS141(R) 結論の根拠 B154 項及び B155 項）。

⁶ 国際的な会計基準では、研究開発の完了までは耐用年数が確定できないとみなされ、その期間は減損テストが実施される。また、取得後の研究開発の支出は、各々の基準に従い処理される（米国会計基準は費用処理。IAS38 の場合、研究は費用処理、開発は無形資産の認識要件を満たす場合を除き費用処理。）

・ 検討

	社内開発活動のプロセス		
	研究活動	開発活動 （認識要件前）	開発活動 （認識要件後）
認識			
一般的な支出項目	費用処理	費用処理	資産計上
企業結合による成果の取得	資産計上		
個別買入れによる成果の取得	検討事項 1-1		
（派生論点 : 研究開発専用資産の取得）	検討事項 1-2		
（派生論点 : 外部への委託研究）	検討事項 1-3		
事後の測定			
償却開始時期	検討事項 2		
償却開始までの減損会計の適用	検討事項 3-1、3-2		

検討事項 1-1：研究の途中段階の成果又は開発の途中段階の成果⁷を個別に買い入れる場合の取扱い

1 案： 資産計上する。

（理由）

- 研究段階の途中段階の成果そのものは将来の収益を獲得できるか否かが不明であるものの、そうした不確実性は、通常、取引価格に考慮されると考えられるため、認識要件の一つである「経済的便益をもたらす蓋然性」の要件を満たしていると考えられる。（この点、自己創設の過程での支出には期待される経済的便益の不確実性が反映されていないのとは異なっており、社内研究費の取扱いと異なるのは当然である。）
- 企業結合により、研究開発の途中段階の成果を取得した場合の取扱い（取得時に資産計上し、その後の使用実態に基づき有効期間にわたって償却処理されるが、研究開発が完成するまでは有効期間は開始しない（結合分離適用指針第 367 項、367-3 項参照））と整合的である。

2 案： 研究の成果は費用処理し、開発の成果は自己創設による取得の認識要件を満たす場合は資産計上する。

（理由）

⁷ 「研究の途中段階の成果」とは自社の研究段階で購入した他社の研究開発の当該時点までの活動結果、「開発の途中段階の成果」とは自社の開発段階で購入した他社の研究開発の当該時点までの活動結果をいう。いずれも、自社における研究開発活動の途中段階の成果であり、企業結合時に取得する仕掛研究開発と同義である。以下、同じ。

- 同じ研究開発の成果であり、個別買入れの場合と、自己創設の場合とで、統合的な取扱い（費用処理）とすべきである（そうでなければ、研究開発活動の遂行形態の違い（全て自社内のリソースで行う場合と、一部を外部から取得する場合）により研究開発費の金額が異なることになり、比較可能性が損なわれるおそれがある。）

検討事項 1-2：研究専用資産（特定の研究目的にのみ使用するための資産）を買い入れる場合の取扱い

1 案：検討事項 1-1 の結論と取扱いを合わせる。

（理由）

- 外部から購入する研究専用資産も、研究の途中段階の成果も、その後自社の研究活動に利用されるという点では同じであり、研究専用資産を買い入れた場合にも、検討事項 1-1 の結論と統合的な取扱いとすべきである。

2 案：研究専用資産を買い入れた場合には、費用として処理する。

（理由）

- 専ら社内研究に用いられる資産の取得のための支出は、社内研究のための人件費や、社内研究のための材料の取得等と同じく、社内研究費を構成すると考えられる。
- 実質的に考えても、単一の資産としてそれ自体が単独で利用可能な研究専用資産は、研究開発の成果とは異なり、取引価格に、期待される経済的便益の不確実性が一般的には考慮されていないものと考えられ、そのような資産が将来の収益獲得が不確実な社内研究に用いられる以上、「経済的便益をもたらす蓋然性」の要件を充足しないと考えられる。

検討事項 1-3：研究開発を外部に委託する場合の取扱い

1 案：通常、委託研究の役務提供を受けたことが確定した時点で、研究の成果は費用処理し、開発の成果は自己創設による取得の認識要件を満たす場合は資産計上する。

（理由）

- 研究開発の成果が委託者側に帰属する契約に基づく委託研究の場合は、研究開発に係るリスクを委託者が負うことになり、社内の研究開発活動の延長と言えるため、これと統合的な会計処理を行うべきである。
- これは、委託研究の取引価格が、委託先の作業工数等を考慮して決定されるような場合を前提としている。したがって、注文が先行する場合であっても、所定の成果の供給を求め、その対価がそこから期待される経済的便益の不確実性を考慮して決めている場合には、検討事項 1-1 に該当すると考えられる。

2 案：委託研究の役務提供を受けたことが確定した時点で、資産計上する。

（理由）

- 他社の研究開発の成果を個別に買い入れる行為と、自ら指図した結果を買い入れる委託研究の行為は、自社にとって同じ経済効果をもたらすため、検討事項 1-1 が資産計上であるならば、委託研究も資産計上することが整合的である。

検討事項 2：検討事項 1 で資産計上の場合の、償却開始時期の取扱い

1 案：研究開発が完成するまでは償却の有効期間は開始しない。

（理由）

- 取得した研究開発の成果と、その後の社内の研究開発の成果とは、それぞれが、研究開発の終了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であるという捉え方に立つと、研究開発が完成し、実際に生産活動や販売活動への利用が開始された時点から、効果の及ぶ期間にわたって償却する処理が考えられる。
- 認識要件を満たして資産計上される社内開発費の取扱いも同様に考えられる。
- 企業結合における取扱い（結合分離適用指針第 367-3 項参照）と整合的である。

2 案：資産として認識した時点から、償却を開始する。

（理由）

- 取得した研究開発の成果は、その後の社内研究開発費の節減効果を有するという捉え方に立つと、資産として認識した時点から、効果の及ぶ期間にわたって償却する処理が考えられる。

検討事項 3-1：取得した研究開発の成果の、減損会計におけるグルーピングの考え方

1 案：通常、共用資産に分類する。

（理由）

- 研究開発の成果は、取得後の社内の研究開発活動を経て、研究開発の完成後に関連する複数の資産とともに将来キャッシュ・フローの生成に寄与することが多く、単独でキャッシュ・フローを生み出すことは少ないものと考えられる。
- 特に、研究段階の成果は個別のプロジェクトに紐付けられることは少なく、企業又は事業全体の将来キャッシュ・フローの生成に寄与することが多い。

2 案：取得した成果と紐付けられる個別のプロジェクトをグルーピングの単位とする。

（理由）

- 研究開発の成果は特定のプロジェクトのために取得されることがあり、当該プロジェクトが他とは独立している場合には、キャッシュ・フローを生み出す最小の単位とすることが考えられる。

検討事項 3-2：検討事項 2 で 1 案（研究開発終了後、償却）の場合の、減損会計の取扱い

1 案：有形固定資産の建設仮勘定と同様に、減損会計を適用する。

（理由）

- 研究開発の取得原価は、取得した成果の対価に、その後の社内の研究開発活動により認識要件を満たした社内開発費も加算されて研究開発の終了時点で全体の金額が確定することになるため、有形固定資産の建設仮勘定と同様の性格を有していると考えられる。したがって、当該期間の測定は、「固定資産の減損に係る会計基準」に従った減損会計（具体的には、「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第 13 項(7)、第 38 項(4)などにより、減損の兆候がある場合に減損損失の認識の判定を行う。）が適用されると考えられる。
- 研究の成果を取得した場合、将来の収益獲得が不確実な状況にあり、将来キャッシュ・フローの見積りの困難性により、取得後間もなく減損の兆候があるものとして減損損失を認識することになってしまうのではないかという見方がある。しかしながら、取得時点における研究開発活動の状況に変化が生じなければ、将来の収益獲得が不確実な状況だけをもって減損の兆候に該当することにはならないものと考えられる。また、検討事項 3 - 1 の 1 案のとおり、通常は共用資産に分類されることになると考えられるため、他の資産から生ずる将来キャッシュ・フローを見積ることによって減損損失の認識は判定可能であると考えられる。

2 案：国際的な会計基準の定めと同様に、償却を行わない無形資産（使用が開始されない無形資産を含む。）として減損会計を適用する（当該取扱いの検討（減損処理をより高い頻度でテストする必要性があるかどうかの検討を含む。）は別途の論点項目とされているため、本資料では検討しない。）。

以 上