

研究開発費に関する論点の整理

平成 19 年 12 月 27 日

企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
検討の背景	3
論点整理を行う範囲	6
論 点	13
【論点 1】本論点整理の対象となる研究及び開発	
検討事項	13
我が国の会計基準における定義	14
国際的な会計基準における定義	15
整理と検討	17
【論点 2】社内の開発費の取扱い	
(論点 2-1) 社内の開発費の当初認識時の会計処理	
検討事項	26
我が国の会計基準における取扱い	28
国際的な会計基準における取扱い	30
整理と検討	45
(論点 2-2) 一定の社内の開発費を資産計上した場合の認識後の会計処理	
検討事項	54
国際的な会計基準における取扱い	55
整理と検討	59
【論点 3】企業結合等により取得した仕掛研究開発の取扱い	
(論点 3-1) 仕掛研究開発の取得時の会計処理	
検討事項	62
我が国の会計基準における取扱い	66
国際的な会計基準における取扱い	67

整理と検討	72
(論点 3-2) 取得した仕掛研究開発を資産計上した場合の認識後の 会計処理	
検討事項	81
国際的な会計基準における取扱い	82
整理と検討	84

目 的

1. 本論点整理は、無形資産の会計処理のうち、社内の開発費の取扱いと企業結合又は個別買入れ（以下「企業結合等」という。）により取得した、いわゆる仕掛研究開発の取扱いに焦点を絞り、会計基準を巡る環境が大きく変化する中で、現行の我が国の取扱いの妥当性を国際的な会計基準との比較において再検討し、現行の会計基準の見直しをする上での基礎を提供することを目的とする。
2. 企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、国際的な会計基準とのコンバージェンスを達成すべく、これらの論点と、その前提となる研究及び開発の定義、現行の会計基準における取扱いが採用された際の論拠や考え方、関連する会計処理との関係等を整理・検討してきた。このような整理・検討を行う上で、本論点整理においては、国際財務報告基準や米国会計基準における取扱いとの比較を行い、また、理論的な側面とともに、実務における運用上の側面についても検討を行っている。現行の会計基準の見直しに際しては、本論点整理の内容と、これに対して寄せられる意見とを十分に考慮することになる。

なお、本論点整理が取り扱う論点のうち、企業結合により取得した仕掛研究開発に関する現行の取扱いの見直しについては、企業結合会計に関連する他の検討課題¹とともに、「企業結合会計に係る会計基準」（平成 15 年 10 月 31 日 企業会計審議会。以下「企業結合会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第 10 号「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「結合分離会計適用指針」という。）の見直しに係る事項として検討していくことを予定している。

検討の背景

3. 我が国の無形資産会計の見直しの必要性については、当委員会設立当初の段階よりテーマ協議会から中長期的な課題として提言を受けていた。その後、平成 17 年 7 月に当委員会が組織再編に関する会計基準及び適用指針の公開草案を公表した際にも、無形資産に関する会計基準の開発を進めるために必要な研究を行う予定である旨、言及している。
4. また、当委員会は国際会計基準審議会（IASB）との間の共同プロジェクトとして、会計基準の国際的なコンバージェンスに向けた作業を継続しているが、平成 17 年 9 月に開催された共同プロジェクトの第 2 回会合において、社内の開発費の取扱い等を含む無形資産の取扱いの差異についても、将来共同プロジェクトで取り上げることを前提に、その準備のための検討

¹ これらについては、本論点整理と同時に公表された「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」で取り扱っている。

を当委員会が開始することで合意した。その後、平成 18 年 3 月に開催された第 3 回会合においても、社内の開発費の取扱い等を含む無形資産の取扱いが共同プロジェクトにおける長期の検討項目として位置付けられた。

5. こうした状況を受けて、当委員会は、平成 18 年 2 月に無形資産ワーキング・グループを設置し、無形資産に関係する現行の我が国の会計基準や取扱いの整理を行い、これと国際財務報告基準及び米国会計基準とを比較して会計基準のコンバージェンスの対象となる論点の洗出し等を行った。さらに、平成 19 年 6 月には無形資産専門委員会を設置し、我が国の会計基準と国際的な会計基準との間で取扱いに重要な差異のある開発費に関する資産化の要否や資産化を求める場合の要件等に関する論点について検討を重ねてきた。今般、当委員会では、これまでの議論をまとめて論点整理として公表し、今後の研究開発費の会計処理の検討に資するよう、広く意見を求めることとした。

論点整理を行う範囲

6. 上記のように、無形資産の会計処理に関して、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から特に重要な問題として認識された項目は、社内の開発費の取扱い及び企業結合等により取得した仕掛研究開発の取扱いである。
7. 我が国の「研究開発費等に係る会計基準」（平成 10 年 3 月 13 日 企業会計審議会。以下「研究開発費等会計基準」という。）だけでなく、国際財務報告基準（国際会計基準第 38 号「無形資産」（以下「IAS 第 38 号」という。））及び米国会計基準（米国財務会計基準書第 2 号「研究開発費の会計処理」（以下「SFAS 第 2 号」という。））においても、社内の研究費については、いずれも発生時に費用として処理することとされ、その取扱いは共通している。しかし、社内の開発費については、我が国の会計基準と米国会計基準が、社内の研究費と同様に、発生時点での費用処理を求めている（研究開発費等会計基準 三及び SFAS 第 2 号第 12 項）のに対し、国際財務報告基準においては、一定の要件を満たす場合に資産計上が求められている（IAS 第 38 号第 57 項）。
8. 企業結合により取得した仕掛研究開発については、我が国では、取得企業が取得対価の一部を研究開発費等に配分したときは、当該金額を配分時に費用処理するとされている（企業結合会計基準 三 2 (3)）。これに対して、国際財務報告基準においては、企業結合により取得した他の無形資産と同様に、企業結合日の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（国際財務報告基準第 3 号「企業結合」（以下「IFRS 第 3 号」という。）。この点、米国会計基準では、従来、我が国と同様の取扱いが求められていたが（米国財務会計基準書第 141 号「企業結合」（以下「SFAS 第 141 号」という。）。平成 19 年 12 月に改

訂された米国財務会計基準書第 141 号（以下「SFAS 第 141 号(R)」という。）では、国際財務報告基準と同様に、資産として計上する取扱いに変更されている。なお、個別買入れにより取得した仕掛研究開発は費用処理のまま見直されていないため、仕掛研究開発の取得の態様により取扱いが異なることとなっている（第 71 項参照）。

9. 本論点整理においては、これらの論点を検討する上で前提となる、研究及び開発の定義から検討を行う（【論点 1】参照）。その上で、我が国の会計基準と国際財務報告基準とで取扱いが異なる社内での開発活動により発生した開発費の取扱いを検討し（【論点 2】参照）、さらに、企業結合等により取得した仕掛研究開発の会計処理を取り上げる（【論点 3】参照）。また、社内での開発活動により発生した開発費や、企業結合等により取得した仕掛研究開発を資産として計上することとした場合に、資産に含めるべき費用の範囲や、資産として計上した後の会計処理等についても併せて検討を行う。
10. 本論点整理で取り扱う研究開発費の範囲は、研究開発費等会計基準と同一であり、ソフトウェアに係る研究開発費が含まれる。研究開発費等会計基準において、適用範囲から除外されている、(1)一定の契約のもとに、他の企業のために行う研究開発、及び(2)探査、掘削等の鉱業における資源の開発に特有の活動（研究開発費等会計基準 六）については、本論点整理においても対象とはしていない。
11. なお、開発費という用語は、企業会計原則（第三 四（一）C）及び実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」において、繰延資産として取り扱われているものに対しても使われているが、繰延資産に該当する開発費については、これまでも研究開発費等会計基準の適用範囲外とされており、本論点整理においてもこの取扱いを踏襲する。
12. 以下、本論点整理において開発費という場合は、研究開発費等会計基準にいう開発費を指すものとする。

論 点

【論点 1】本論点整理の対象となる研究及び開発

検討事項

13. 研究及び開発に関する支出の会計処理を検討するにあたっては、対象範囲となる研究活動及び開発活動の特質を明らかにし、企業のその他の活動と区別する必要がある。また、研究に関する支出と開発に関する支出の会計処理を区別する場合には、研究活動と開発活動との境界線を明らかにすることも重要となる。このため、研究開発費等会計基準に定めている研究及び開発の定義について、国際的な会計基準との比較、分析を行い、改善すべき点があるか否かについて検討する。

我が国の会計基準における定義

14. 研究開発費等会計基準においては、研究及び開発の定義について、次のように定めている（研究開発費等会計基準 一 1）。
- (1) 研究とは、新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探究をいう。
 - (2) 開発とは、新しい製品・サービス・生産方法についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化することをいう。

国際的な会計基準における定義

国際財務報告基準

15. これに対して、国際財務報告基準では、研究及び開発の定義について、次のように定めている（IAS 第 38 号第 8 項）。
- (1) 研究とは、新しい科学的又は技術的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的かつ計画的調査をいう。
 - (2) 開発とは、事業上の生産又は使用の開始前における、新しい又は大幅に改良された材料、機械、製品、工程、システム又はサービスによる生産のための計画又は設計に関する、研究成果又は他の知識の応用をいう。
- なお、IAS 第 38 号では、会計処理を区分するために、このように定義された研究及び開発という用語と併せて、「内部プロジェクトの研究局面及び開発局面」という用語が用いられている。研究局面や開発局面については直接定義をしていないものの、これらの用語は、それぞれ研究や開発より広い内容を含むものとされている（IAS 第 38 号第 52 項）。

米国会計基準

16. また、米国会計基準においては、研究及び開発の定義について、次のように定めている（SFAS 第 2 号第 8 項）。
- (1) 研究とは、そのような知識が、新しい製品やサービス又は新しい生産方法や技術の開発あるいは既存の製品等や生産方法等の著しい改良に役立つことが期待される、新知識の発見を目的とする計画的調査又は批判的研究である。
 - (2) 開発とは、研究成果又はその他の知識を、その販売又は利用を目的として、新しい製品等や生産方法等の計画又は設計、あるいは既存の製品等や生産方法等の著しい改良の計画又は設計に具体化することである。それには、代替製品の構想、設計及び実験や、試作品の製作及び実験設備の運転は含まれるが、既存の製品等、生産工程、製造方法及

びその他の継続的操業に関する日常的又は定期的な変更は、その変更が改良に該当するとしても含まれない。また市場調査や市場における試験活動も含まれない。

整理と検討

研究

17. 研究の定義については、各会計基準間で表現方法に若干の相違はあるものの、「新しい知識の発見を目的とする計画的な調査」であるとする点は共通している。
18. 研究の定義に関して、我が国の会計基準と国際的な会計基準を比較すると、国際財務報告基準においては、単なる新しい知識の発見ではなく、「科学的又は技術的な」知識である点が明示されている。また、米国会計基準においては、目的とする新しい知識の発見が、「新しい生産方法や技術の開発あるいは既存の製品等や生産方法等の著しい改良に役立つことが期待される」ことを要件として明示している。研究の定義の要素としてこれらの点を明示することにより、研究活動の本質をより明確に捉え、その範囲をより明確にできるのか否かについては、さらに検討が必要である。例えば、企業が行う研究活動の中には、直ちに特定の生産活動に貢献することを意図していない基礎研究もあると考えられるが、研究の定義の仕方によってはこのような活動が研究に含まれるか否かが異なることも考えられる。

開発

19. 開発の定義については、各会計基準間で表現方法に若干の相違はあるものの、「研究成果又はその他の知識の具体化」であるという点は共通している。また、「新しい製品（サービス）及び生産方法についての計画・設計と、既存の製品（サービス）及び生産方法を大幅に改良するための計画・設計」を、その具体化の対象としている点についても、概ね共通していると考えられる。
20. 開発の定義に関して、我が国の会計基準と国際的な会計基準とを比較すると、国際財務報告基準においては、前項の内容に加え、「事業上の生産又は使用の開始前に行われる活動」である点が明示されている。また、米国会計基準においては、「日常的又は定期的な変更」は、たとえそれが、既存の製品等、生産工程、製造方法及びその他の継続的操業に関する改良に該当するとしても開発には該当しないという点が明示されている。開発の定義の要素として、これらの点を明示することにより、開発活動の本質をより明確に捉え、その範囲をより明確にできるのか否かについては、さらに検討が必要である。例えば、既存の製品やその生産方法の改良について、当該製品の生産を継続する中で、日常的な変更の範囲を超える大幅な変更が行われることも考えられる。開発の定義の仕方によっては、このような活動が開発に含まれるか否かが異なることも考えられる。

21. 米国会計基準の開発の定義においては、開発の成果を、自社の生産過程で利用するケースだけではなく、開発の成果そのものの販売を意図するケースも想定されている。国際財務報告基準の開発の定義においては、このような記述は含まれていないものの、開発費を資産計上するための要件の中では、開発の成果そのものを市場で販売する形で収益の獲得に結びつけることも想定されている（IAS 第38号第57項）。現行の我が国の開発の定義においては必ずしもこの点について明示していないが、成果そのものの販売を意図した活動まで開発の定義に含めることが適切か否かについても検討が必要と考えられる。

研究局面・開発局面

22. 第15項で述べたように、国際財務報告基準においては、会計処理を定める上で定義された研究及び開発という概念と併せて、「研究局面」と「開発局面」という用語を用いている。研究局面や開発局面は、それぞれ定義された研究や開発より広い内容を含むものとされているが、その内容については明示されていない。この点について、当委員会の検討では、これらの区分によって会計処理が異なり得る以上、その内容が明確でなければ、会計処理のあり方を判断する用語として機能させることは難しいのではないかという指摘があった。一方、国際財務報告基準では、開発から生じる無形資産の計上要件を定めているため、定義された研究及び開発とは別に、定義のないより広い意味をもつ用語による分類を求めることで、資産計上を検討する企業の活動の範囲については、企業の実務の判断にある程度委ねているのではないかと指摘もあった。研究及び開発の定義を見直す中で、国際財務報告基準のように、研究と開発の定義とは別に、これらとは範囲が異なるとされている研究局面や開発局面という用語を用いる必要があるか否かについても検討することになると考えられる。

定義の見直しについて

23. 我が国においては、当期に発生した研究開発費の金額を損益計算書に注記することがすでに求められており、現行の研究開発費等会計基準の定義に基づいて、実際に各企業において研究開発費とその他の費用との区分を行っていることから、現行の定義は実務上十分に機能しており、特に見直す必要はないという意見がある。
24. しかし他方では、開発費に該当する既存の製品等を著しく改良するための計画又は設計のために要する費用と、その他の通常の製造に係る費用とを明確に区別することは困難な場合もあるとの指摘もある。また、現行の研究開発費等会計基準においては研究費と開発費の会計処理に違いはなく、両者を厳格に区別する必要性は小さいとしても、仮に、今後、開発費の会計処理を見直し、一定の開発費については国際財務報告基準と同様に資産計上を求める場合には、両者の区分をより明確にする必要があるとの意見もある。

25. このため、当委員会では、研究開発費の会計処理を検討するにあたり、現行の研究と開発の定義の見直しをする必要があるか否かについて、本論点整理の第 17 項から第 21 項で示した国際的な会計基準との比較等を踏まえて、引き続き検討を行う予定である。

【論点 2】 社内の開発費の取扱い

（論点 2-1） 社内の開発費の当初認識時の会計処理

検討事項

26. 我が国の企業の平成 17 年度における研究開発に関する支出は約 13 兆円²とされており、同年度の総設備投資額約 39 兆円³と比較しても、研究開発支出の重要性は高いと考えられる。【論点 2】では、このような研究開発に関する支出のうち、我が国の会計基準と国際的な会計基準とで取扱いが異なる開発に関する支出の会計処理について検討を行う。
27. 企業の研究開発支出のうち、一定の要件を満たす開発に関する支出については、貸借対照表上、資産として計上することが適当であるとの考え方がある。ここでは、財務報告の目的に資する有用な情報開示とは何かという観点や、運用面から実務上有効に機能する判断基準を提供することができるのかという観点から、一定の要件を満たす場合に、社内の開発のための支出について資産計上を求めることによる利害得失を幅広く検討する。

我が国の会計基準における取扱い

28. 我が国においては、研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならないとされている（研究開発費等会計基準 三）。
29. すべての研究開発費について発生時に費用処理を求めた根拠として、「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」では次のような考え方が示されている。
- (1) 研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否かが不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえない。そのため、研究開発費を資産として貸借対照表に計上することは適当ではない。
 - (2) 仮に、一定の要件を満たすものについて資産計上を強制する処理を採用する場合には、資産計上の要件を定める必要がある。しかし、実務上客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を求めることとした場合、企業間の比較可能性が損なわれるおそれがある。

² 総務省統計局による平成 18 年科学技術研究調査の社内使用研究費支出額（12 兆 7,458 億円）。

³ 財務省財務総合政策研究所による平成 17 年度の年次別法人企業統計調査の設備投資額（38 兆 5,501 億円）。

国際的な会計基準における取扱い

米国会計基準

30. 米国会計基準においては、我が国の会計基準の取扱いと同様に、研究開発費はすべて発生時に費用処理しなければならないとされている（SFAS 第 2 号第 12 項）。
31. SFAS 第 2 号の検討にあたって、米国財務会計基準審議会（FASB）では、(1)すべての原価を発生時に費用処理する、(2)すべての原価を発生時に資産計上する、(3)一定の要件を満たす原価を発生時に資産計上し、その他の原価はすべて費用処理する、(4)将来の便益があるか否かが決定できるまで、すべての原価をある特定の科目に計上しておく、の 4 つの方法が検討され（SFAS 第 2 号第 37 項）、将来の便益の不確実性や支出と便益の因果関係、そのもたらす情報の有用性等の要因を検討した結果として（SFAS 第 2 号第 38 項から第 59 項）、前項の取扱いを採用したとされている。

国際財務報告基準

32. これに対して、国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、無形資産を(1)資産に起因する、期待される将来の経済的便益が企業に流入する蓋然性が高く（probable）、かつ(2)資産の取得原価を信頼性をもって測定することができる場合に認識しなければならないとしている（IAS 第 38 号第 21 項）。こうした無形資産全般に対する定めに加え、IAS 第 38 号においては、企業の研究開発費について、研究（又は内部プロジェクトの研究局面）から生じた無形資産を認識してはならず、これに関する支出は、発生時に費用として認識しなければならない（IAS 第 38 号第 54 項）とする一方で、開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産は、企業が IAS 第 38 号に定めるすべての要件を立証できる場合に、これを認識しなければならないとしている（IAS 第 38 号第 57 項）。
33. IAS 第 38 号第 57 項では、開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産を認識すべきか否かを判断する際に、企業が立証する要件を次のように定めている。
- (1) 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの、技術上の実行可能性
 - (2) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
 - (3) 無形資産を使用又は売却できる能力
 - (4) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法
特に、企業は、無形資産による産出物又は無形資産それ自体の市場の存在、あるいは、無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産が企業の事業に役立つことを立証しなければならない。
 - (5) 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用又は売却するため必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性

- (6) 開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力
34. IAS 第 38 号では、開発（又は内部プロジェクトの開発局面）等から生じた自己創設の無形資産について無形資産の定義及び認識要件が満たされる場合には資産として認識すべきであるという取扱いを採用した根拠として、外部から取得された無形資産と開発行為やその他の行為により生じる自己創設の無形資産に関する定めの間には、どのような差異も存在すべきではないという点を挙げている（IAS 第 38 号 BCZ 第 40 項）。
35. 当委員会では、IAS 第 38 号の適用状況を確認するため、他の業種に比して研究開発投資の比率や金額が大きいと考えられた製薬業界及び自動車業界の複数の企業の研究開発費の取扱いについて、欧州の各企業が公表した平成 18 年度の財務諸表を調査した。その結果、調査した製薬業界に属する企業の多くは、開発する新薬の認可を実際に受けるまでは、開発の成果に基づく収益の獲得に大きな不確実性があるとして、認可を受ける前に発生したすべての社内の開発費を費用として処理していることが確認された。一方、調査した自動車業界に属する企業は、平成 18 年度に生じた研究開発のための支出の概ね 4 割から 5 割程度を資産として計上していることが確認された。なお、当委員会は、IAS 第 38 号の適用状況について引き続き調査する予定である。
36. 自己創設の無形資産の取得原価について、IAS 第 38 号では、定められた認識規準（IAS 第 38 号第 21 項、第 22 項及び第 57 項）を最初に満たした日以降に発生した支出の合計とし、過去に費用として認識した支出を後日、無形資産の取得原価の一部として認識することを禁止している（IAS 第 38 号第 71 項）。
37. また、IAS 第 38 号では、自己創設の無形資産の取得原価は、その資産の生成、製造及びその資産を経営者が意図する方法により操業可能とするための準備に必要な直接配分可能な原価のすべてから構成されるとし、直接配分可能な原価の例として、次のような項目を挙げている（IAS 第 38 号第 66 項）。
- (1) 無形資産を創出する上で使用又は消費した材料及びサービスに関する原価
 - (2) 無形資産の創出から生じる従業員給付の原価
 - (3) 法的権利を登録するための手数料
 - (4) 無形資産を創出するために用いられる特許及びライセンスの償却
38. 当委員会が IAS 第 38 号の適用状況を調査した自動車業界に属する企業（第 35 項参照）の多くは、個別の開発活動に直接帰属させることができる費用や、これに一定の製造間接費を加えたものを社内の開発費の資産計上の対象としていることが確認されている。

国際財務報告基準の資産計上の判断規準

39. 第 33 項で述べたように、IAS 第 38 号第 57 項は、開発費について一定の要件をすべて満た

す場合に資産計上が必要であることを定めている。当委員会では、同項の要件を次の表のように整理した。この表では、IAS 第 38 号第 57 項の 6 つの要件を性質によって大きく 2 つの分類に区分しているが、この区分は、第 32 項に示した無形資産の 2 つの認識要件（IAS 第 38 号第 21 項）による分類である。IAS 第 38 号第 57 項の要件は、この IAS 第 38 号第 21 項の無形資産の認識要件を、社内の開発費のケースについてより具体化したものと考えられる。

要件の性質	IAS 第 38 号第 57 項に基づく要件の整理
<p>【分類 1】</p> <p>開発中の無形資産によって、企業が将来の収益を獲得する蓋然性が高い (probable) と考えるための要件⁴</p>	<p>【分類 1a】 企業の主観的な意図の存否に係る要件</p> <p>(2) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図</p> <p>【分類 1b】 企業の意図以外の事実から判断する要件</p> <p>【分類 1b①】 無形資産の開発の完成の可能性に関する要件</p> <p>(1) (使用又は売却できるように) 無形資産を完成させることの、技術上の実行可能性</p> <p>(5) 無形資産の開発を完成させるため必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性</p> <p>【分類 1b②】 開発の完成した無形資産の使用又は販売の可能性に関する要件</p> <p>(3) 無形資産を使用又は売却できる能力</p> <p>(4) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法 (とりわけ次のいずれか)</p> <p>① 無形資産による産出物の市場の存在</p> <p>② 無形資産それ自体の市場の存在</p> <p>③ 無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産が企業の事業に役立つこと</p> <p>(5) (開発の完成した無形資産を) 使用又は売却するため必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性</p>
<p>【分類 2】</p> <p>開発中の無形資産の取得原価を信頼性をもって測定できるための要件</p>	<p>(6) 開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力</p>

⁴ ここでは、まず開発中の無形資産を完成させ、それらを自社の生産過程等で使用するか、完成した無形資産そのものを市場で売却することを通じて、将来の収益の獲得に結びつけることが前提とされていると考えられる。

40. 通常、企業が開発活動を行うのは、それを完成させ将来の収益の獲得に役立てようとする意図があるためであり、そのような意図なくして企業が開発活動を行うとは考えにくい。また、開発の成果を利用する方法についての見込みもないまま開発活動を行うことも考えにくい。そのため、前項の表の【分類 1】の要件に含まれる【分類 1a】の要件や、【分類 1b②】の要件のうち(4)は、多くの場合に満たされるとも考えられる。このように、資産計上のためのより実質的な要件は、これら以外の要件、すなわち無形資産の開発の完成の可能性に関する【分類 1b①】の(1)、(5)の要件や、開発の完成した無形資産の使用又は販売の可能性に関する【分類 1b②】の(3)、(5)の要件と、開発中の無形資産の取得原価を信頼性をもって測定できるための【分類 2】の要件であるという見方もできる。
41. 【分類 1b①】及び【分類 1b②】に含まれる(5)の要件については、必要とする技術上、財務上及びその他の資源を示す事業計画及びこれらの資源を確保する企業の能力によって立証できるとし、具体的な例として、企業がその融資先から当該計画への融資承諾書を受領することによって必要な資金の利用可能性を立証する場合が挙げられている(IAS 第 38 号第 61 項)。
42. また、【分類 2】の(6)の要件については、開発に直接関連する支出だけではなく、間接的に発生する支出についても、合理的な基準に基づいて配分する必要があると考えられる。
43. 本論点整理において比較検討を行う会計基準のうち、現在、開発費について資産計上の要否を判断するための要件を定めているのは、国際財務報告基準だけである。したがって我が国において、社内の開発費の資産計上の問題を検討するにあたっては、まず、この IAS 第 38 号に定める要件を参考とすることが考えられる。すなわち、第 39 項から第 42 項のように分析、整理した IAS 第 38 号第 57 項の 6 要件に関して、それらが経営者の主観的な判断にどの程度依存するのか、その結果として財務情報の比較可能性が確保できるかという観点について、また、このような判断基準が資産計上すべき場合とそうでない場合を区分するものとして適当かどうかについて、実務上の取扱いも含めて、引き続き検討する。
44. また、前項の検討の結果、一定の要件を満たす社内の開発費を資産計上することとした場合、資産に計上する開発に関する支出の範囲について、製造間接費やその他の間接費の取扱い等を検討する必要がある。

整理と検討

45. 社内の研究活動から発生した費用については、我が国の会計基準のみならず、国際的な会計基準においても、発生時に費用として処理することとされている(第 30 項及び第 32 項参照)。また、収益獲得を目的とする製品又はサービスの生産段階における支出については、資産として計上されることについても相違はない。これは、各会計基準とも、研究活動に関する支出については、将来のキャッシュ・フローに結びつく蓋然性が低く、十分な資産性はないと

判断しているためと考えられる。他方、生産活動に関する支出については、将来のキャッシュ・フローに結びつく蓋然性が高いという点から、各会計基準とも十分な資産性を備えているものと判断していると考えられる。

46. ただし、開発活動に関する支出の取扱いについては、第 28 項から第 34 項で述べたように、我が国の会計基準及び米国会計基準と国際財務報告基準では取扱いが異なっている。社内の開発に関する支出について資産に計上すべきか否かを検討するには、まず資産が何であるかを確認することが適当と考えられる。当委員会が平成 18 年 12 月に公表した討議資料「財務会計の概念フレームワーク」によれば、「資産とは、過去の取引又は事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう。」とされている（第 3 章「財務諸表の構成要素」第 4 項）。この定義に含まれている経済的資源とは、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉を意味するが、IASB や FASB の概念フレームワークにおいても、多少の表現の違いはあれ、この将来の経済的便益の源泉であるという資産の本質について相違はないと考えられる。企業は、将来のキャッシュの獲得に貢献することを期待して研究活動や開発活動を行うのであるから、社内の開発費のみならず研究費であっても、資産の定義を満たすことにより資産計上される可能性はあると考えられる。しかし、資産計上されるために求められる収益獲得の蓋然性の程度について違いがあれば、結果として会計処理が異なったものとなる可能性もあると考えられる。
47. このように、開発費が資産の定義を満たす可能性は否定できないが、これについて資産計上を求めるか否かという点については、前述のように、我が国の会計基準及び米国会計基準と国際財務報告基準との間で取扱いが異なっている。そこで、以下では、開発費の資産計上の要否について、資産計上に肯定的な考え方と否定的な考え方のそれぞれの立場から、これまでに指摘されてきた主な論拠の整理を行う。その上で、当委員会はこの論点について関係者の意見を求め、これらを踏まえて引き続き慎重な検討を行う必要があると考えている。

情報ニーズとそれを満たす方法

48. 企業の研究開発投資の重要性が増し（第 26 項参照）、当該事項に関する情報開示のニーズが高まる中で、企業の研究開発活動の成果が将来の企業の事業活動に重要な影響を与えるにもかかわらず、すべての研究開発費を発生時に費用として処理する現行の我が国の取扱いは適当ではなく、資産性が明確である一定の開発費については無形資産として貸借対照表に計上し、収益獲得に貢献する期間にわたって償却すべきであるという考え方がある。しかし、例えば、国際財務報告基準においても、企業が行う研究開発投資のすべてについて資産計上を求めているわけではない。そのため、研究開発投資の一部分についてのみ貸借対照表に計上することの意味や、その情報としての有用性は明らかではないという考え方もある。

49. また、仮に、研究開発投資に関する情報のニーズが高いとしても、このような情報ニーズを満たすためには、現在区分することが求められていない研究費と開発費を区分して注記すること等、財務諸表の注記の内容を充実することからまず検討すべきであるとの考え方もある。

収益獲得の蓋然性の有無

50. 我が国の研究開発費等会計基準のように、開発途上の段階では、その収益獲得の蓋然性は未だ十分ではなく、資産計上に適さないという考え方がある。我が国の研究開発費等会計基準でも、すべての研究開発費を費用として処理することとした際の論拠として、この点が強調されている。他方、開発に関する支出の中には、資産性が明確なものも含まれており、その内容にかかわらず、一律にすべての研究開発費を費用として処理することは適当ではなく、一定の開発費については資産として計上すべきであるという考え方がある。各会計基準とも、資産計上のためには収益獲得に結びつく蓋然性が求められているが、会計基準によって、資産計上のために要求される蓋然性の程度についての考え方に相違がある可能性もある。

資産計上の判断規準

51. 開発費の資産計上を肯定する考え方は、実務上機能し得る明確な判断規準を示すことが可能であることを前提としていると思われる。他方で、資産計上に否定的な考え方は、開発費を資産計上すべきか否かを判断する上で、客観的で、実務上機能し得る程に十分な判断規準を提示することは困難であり、仮に資産計上すべきか否かに関する判断規準を提示したとしても抽象的にならざるを得ず、統一的な適用が確保できないため、財務情報に対する企業間あるいは同一企業の期間の比較可能性を害するという点を重視していると思われる。
52. 現在、開発費に関する資産計上のための要件を具体的に提示しているのは、国際財務報告基準だけであるため、その資産計上の要件をどのように評価するかが、この問題を検討する上での1つのポイントになると思われる。先に検討したように（第39項から第44項参照）、ここで資産計上の要件として挙げられている複数の要件のいずれについても、その判断が経営者の判断に依存する度合いは決して小さくはないと思われる。この点についても、肯定的な見方と否定的な見方とがある。すなわち、開発費が将来の収益獲得に結びつく蓋然性についての経営者の判断が示されることになり、それが財務諸表の利用者が必要としている有用な情報となり得るという考え方がある一方で、こうした経営者の判断に依存する度合いの大きい判断規準は実務上適切に運用されない可能性があり、この結果、ある企業では相対的に収益獲得の蓋然性の低いものが資産計上され、他の企業では相対的に収益獲得の蓋然性の高いものが費用処理されるなど、かえって誤解を招くような情報を提供することにつながる可

能性があるとの指摘もある。

費用対効果の考慮

53. 一定の開発費の資産計上とその後の会計処理を求めれば、財務諸表作成者の負担は大幅に増大するため、開発費の資産化を求めるか否かの判断にあたっては、この点も考慮すべきであるとの指摘がある。このような負担の増加が、提供される財務情報の有用性の改善に見合ったものであればよいが、提供される情報の有用性の改善が負担の増加に見合わない場合には、開発費の資産計上を求めるべきではないことになる。したがって、費用対効果を考慮すべきであるとの指摘については、前項までに掲げた開発費の資産化を求めることによる利害得失の評価に依存していると考えられる。

(論点 2-2) 一定の社内の開発費を資産計上した場合の認識後の会計処理

検討事項

54. ここでは、社内の開発に関する支出のうち、一定の要件を満たすものを、貸借対照表上、資産として計上した場合における、資産として認識した後の会計処理を検討する。

国際的な会計基準における取扱い

55. 国際財務報告基準では、資産として計上した社内の開発費の認識後の会計処理について、特に定めを設けているわけではない。このため、資産として計上した社内の開発費についても、これを認識した後の会計処理については、他の無形資産と同様に取り扱うことになるものと考えられる。
56. 資産計上した無形資産の償却方法については、国際財務報告基準は、耐用年数を確定できる無形資産と、耐用年数を確定できない無形資産に区分し、それぞれを次のように取り扱っている。

- (1) 耐用年数を確定できる無形資産の償却可能価額は、当該資産の耐用年数にわたり規則的に配分しなければならないとされている。そして、償却は、当該資産が使用可能となった時点、例えば当該資産が経営者の意図する方法により操業可能となるよう必要な場所及び条件に置かれたときに、開始しなければならないとされている。その他、償却に関しては次のような定めがある（IAS 第 38 号第 97 項）。

- ① 当該資産が、国際財務報告基準第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業」に従って売却目的で保有する資産に分類された（又は売却目的で保有するグループに分類される処分グループに含まれた）日か、又は資産の認識が中止される日のいずれか早い時点で償却を中止しなければならない。

② 適用する償却方法は、企業によって予想される資産の将来の経済的便益の消費パターンを反映しなければならない。そのパターンを、信頼性をもって決定できない場合には、定額法を採用しなければならない。

③ 各年度の償却負担額は費用として認識しなければならない。

(2) 耐用年数を確定できない無形資産は、償却してはならないとされている（IAS 第 38 号 第 107 項）。

57. 前項(2)の耐用年数を確定できない無形資産について、国際財務報告基準では、企業は、国際会計基準第 36 号「資産の減損」に従って、当該資産の帳簿価額と回収可能額とを比較することにより、次の時期に減損テストを行う必要があるとされている（IAS 第 38 号 第 108 項）。

(1) 毎年

(2) 当該無形資産に減損の兆候がある場合はいつでも

58. また、耐用年数を確定できないと判断された無形資産については、当該資産の耐用年数を確定できないものとする事象又は状況が引き続き存在するかどうかを毎年見直す必要があるとされ、もしそれらが存在しなくなれば、耐用年数を確定できないものから確定できるものに変更し、国際会計基準第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って会計上の見積りの変更として会計処理しなければならないとされている（IAS 第 38 号 第 109 項）。

整理と検討

59. 社内の開発費について、一定の要件を満たす場合に資産計上を求めるとした場合、開発途上の段階においては、償却を開始することは適当ではないと考えられる。ただし、開発途上の段階であっても、開発の失敗が見込まれることとなった場合には、その時点で、それまでに計上した資産を一時に償却することが適当と考えられる。また、企業が固定資産の減損会計を行うにあたって定める資産のグルーピングの方針によっては、減損の会計処理が適用される場合もあると考えられる。

60. 開発活動から得られた成果について、自社の生産過程等で利用する場合と、開発活動の成果そのものを市場で売却する場合とが考えられる（第 21 項参照）。前者の場合には、生産過程等でその成果の利用を開始したと判断された時点から、一定の方法でその耐用年数にわたり償却を行うことになり、減損の会計処理の要否についても、他の固定資産と同様に判断されることとなると考えられる。一方、後者の場合には、売却されるまでの間は特に償却を行わず、その売却時に、計上した開発費の総額を収益に対応する費用として会計処理することになると考えられる。

61. 開発活動の成果を自社の生産過程等で利用する場合の会計処理として、資産計上した開発費の償却方法についての検討が必要になる。また、国際財務報告基準においては、耐用年数

を確定できない無形資産の取扱いが定められているが、社内の開発に関する支出を資産計上した場合、最善の見積りを行ってもなお耐用年数を確定できないとして、資産計上した開発費を償却すべきでない場合が存在するのか、もし存在するとすればどのような場合がこれに該当するのか等について検討が必要となる⁵。

【論点 3】 企業結合等により取得した仕掛研究開発の取扱い

（論点 3-1） 仕掛研究開発の取得時の会計処理

検討事項

62. 企業結合の結果として、被取得企業で行われていた研究開発活動の成果（途中段階のものを含む。）を取得することがある。取得企業においてこのような無形の資産⁶がどのように利用されるかについては、様々なケースを想定することができるが、取得した研究開発活動の途中段階の成果をその後の生産活動や販売目的に利用できるよう完成させるため、取得企業においては、これに続く社内の研究開発活動が行われる場合が多いと考えられる。しかし、途中段階の成果であっても、取得企業の利用目的によって、その成果を直ちに生産活動や販売目的に利用できる場合も考えられないわけではなく、取得企業において、取得した無形資産を直ちに生産に利用するような場合には、無形資産一般の取扱いと同様に貸借対照表に計上し、その利用に応じて償却することが適当と考えられる。
63. 問題となるのは、取得した無形資産が、取得企業の利用目的からも研究開発活動の途中段階の成果に過ぎず、これと関連するその後の追加的な社内の研究活動や開発活動による成果と組み合わせなければ、生産活動や販売目的に利用できない場合の当該取得した無形資産の会計処理である。本論点整理では、このような無形資産を仕掛研究開発と呼んでいる。
64. このような仕掛研究開発を取得するのは、企業結合の場合に限られるわけではない。社内の研究開発に資するよう、他社で行われていた先行する研究開発活動の成果を個別に買入れることにより取得する場合もあり得る。本論点整理においては、企業結合による包括的な取得の場合に限らず、買入れによる個別の取得の場合も含めて、取得した仕掛研究開発の会計処理について考え方の整理を行う。このため、以下の検討においては、企業結合に固有の事項を除き、いずれの態様で取得した仕掛研究開発であるかを特に区別せずに議論しているが、当委員会の検討においては、企業結合による取得と個別の買入れによる取得とで異なる

⁵ 我が国では現在、一般的には研究開発費に原価性がないと考えられているため、通常、一般管理費として処理することとされ、例外的に製造現場において行われた研究開発活動に関連する費用について、製造費用として処理できる場合があるとされている（日本公認会計士協会 監査制度委員会報告第 12 号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」第 4 項）。しかし、開発に関する支出を資産計上することとした場合の償却費の取扱いについては、今後検討する必要があると考えられる。

⁶ 成果としての発見された新事実やアイデア等が、有体物に化体されていたり、試作品の形に具現化されていたりすることもあるが、これらに関する価値の主たる源泉は、発見された新事実やアイデア等の無形の資産である。

会計処理とすべき場合もあるのではないかとの意見があった。この点についても、今後の検討課題となる。

65. なお、企業結合とは、ある企業又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが1つの報告単位に統合されることをいう（企業結合会計基準 二 1）が、現行の我が国の会計基準においては、その会計処理方法として、パーチェス法の他に、限られた場合において持分プーリング法が認められている。持分プーリング法を適用する場合には、結合当事企業の資産及び負債は簿価で企業結合後も引き継がれるため、企業結合により仕掛研究開発を取得したとしても、その会計処理について特に検討すべき点はないと考えられる。このため、企業結合に関する以下の検討では、パーチェス法が適用されることを前提としている。

我が国の会計基準における取扱い

66. 我が国の会計基準では、企業結合において、取得企業が取得対価の一部を研究開発費等に配分したときは、当該金額を配分時に費用処理することとされている（企業結合会計基準 三 2 (3)）。このように、仕掛研究開発の問題は、我が国の会計基準においては、取得企業が取得対価の一部を研究開発費等に配分したときの会計処理（結合分離会計適用指針第 61 項）として定められており、そこでは、取得企業が取得対価の一部を研究開発費等に配分する場合は、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、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であるとされている（結合分離会計適用指針第 371 項）。

すなわち、我が国の会計基準においては、企業結合により取得した無形資産が、仕掛研究開発に該当するか否かは、その「企業結合後の用途」が、社内の研究開発であるか否かで判断するとされているということになる。企業結合により取得した仕掛研究開発については、社内の研究開発に関する支出の取扱いと同様、費用処理することになるが、これは、他の無形資産と同じように仕掛研究開発も取得時点においては資産性を持つとしても、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整合的な取扱いが求められているものである（結合分離会計適用指針第 371 項）。仕掛研究開発が、取得企業において研究開発に使われ、研究開発費を構成する原価要素に該当するとみている点は、例えば研究開発の一部を外注した場合に、その外注費も社内の研究開発費を構成すると考えて、費用処理が求められることと類似している。また、仕掛研究開発を個別に買い入れた場合にも、社内の研究開発費と同様に費用処理することになる（研究開発費等会計基準 三）。

国際的な会計基準における取扱い

国際財務報告基準

67. これに対して、国際財務報告基準においては、仕掛研究開発について、企業結合により取得した他の無形資産と同様に、企業結合日の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（IFRS 第3号第45項）。
68. この結果、企業結合で取得した仕掛研究開発については、費用処理が求められている社内の研究や一部の開発とは異なる会計処理が求められることになるが、社内の研究開発の会計処理との整合性は、取得した無形資産をのれんに含める根拠とはならないと説明されており（IFRS 第3号BC第106項）、取得した仕掛研究開発が識別可能であり、関連する将来の経済的便益が取得企業に流入する蓋然性が高い（probable）ときには、これを独立の無形資産としてのれんから分離して認識することとしたと説明されている（IFRS 第3号BC第104項）。
69. そもそも国際財務報告基準においても、買入れにより取得した資産については、有形資産か無形資産かを問わず、一般にその取得原価で資産計上するものと考えられる。この取扱いは、個別の買入れにより無形資産等を取得した場合に限らず、企業結合によって、被取得企業の資産及び負債を包括的に取得した場合にも基本的に当てはまることになる。ただし、企業結合による取得の場合には、取得原価は企業結合日時点の時価を基礎として取得の対価を配分することにより算定することになる（IFRS 第3号第36項）。
70. 前項の取扱いは、買入れた無形資産の内容により変わってくるわけではない。このため、企業結合によって取得した仕掛研究開発について無形資産の認識要件（第32項参照）を満たす限り、資産として計上することが求められている。

米国会計基準

71. 米国会計基準においては、従来は我が国と同様に、企業結合により取得した仕掛研究開発については費用処理することとされていた（SFAS 第141号第42項、FASB 解釈指針第4号第5項）。その後、平成19年12月にSFAS 第141号の改訂が行われ、FASB 概念書第6号の資産の要件を満たす識別可能な仕掛研究開発を企業結合により取得した場合については、公正価値に基づいて資産計上する取扱いに変更された（SFAS 第141号(R)第12項、第13項及びB第150項）。なお、個別の買入れによって、外部から取得した仕掛研究開発の会計上の取扱いについては、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さらなる検討が必要であるとされ、資産計上の会計処理の適用範囲をこのような取引についてまで拡大することは見送られている（SFAS 第141号(R)B第154項及びB第155項）。

整理と検討

72. 上記のように、企業結合により取得した仕掛研究開発の会計処理は、我が国の会計基準と国際的な会計基準とで取扱いが相違している。
73. しかし、一般に外部から買入れにより取得した資産については、直ちに費消されるものを除いて、有形資産か無形資産かにかかわらず、取得時においてその取得原価で資産計上することになる。このことは、取得した資産の内容が仕掛研究開発であっても異ならず、我が国の会計基準と国際的な会計基準との間で相違はないと考えられる。独立の当事者間で取引がなされた以上、取得した仕掛研究開発は、たとえ当該資産が将来の収益に結びつく蓋然性が低くても、取引価格はその蓋然性を織り込んで決められているとも考えられ、客観的な評価がなされていない社内の研究開発の成果とは異なっているといえる。
74. 仕掛研究開発として取得した無形資産が、その後に関連する研究や開発の成果と相俟って初めて収益獲得のための生産活動や販売目的に利用できるものを想定している点でも、我が国の会計基準と国際的な会計基準との間で大きく異なる点はないと考えられる。
75. ただし、我が国の企業結合会計基準では、仕掛研究開発の企業結合後の使途を取得企業の研究開発活動とみており、取得企業の研究開発費を構成するものとして処理すべき場合という見方をとっている。このため、たとえ仕掛研究開発が取得時点においては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的な取扱いが求められている。
76. しかし、仕掛研究開発は、関連するその後の社内の研究開発活動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ものであるとしても、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目的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。
77. また、その後仕掛研究開発が専ら社内の研究開発に用いられるとしても、必ずしも研究開発費等会計基準注解（注1）に定めるように、その取得原価の全額を一時に研究開発費として処理するのではなく、例えば、その後の社内研究開発費の節減効果を有するものとみて、資産として計上し、その効果の及ぶ期間にわたって償却するという会計処理も考えられる。
78. 以上のように、企業結合等により仕掛研究開発を取得した場合の会計処理については、それがその後取得企業においてどのように使用されるのかによって影響を受けることになる。現行の会計処理を見直す上では、他の資産を取得した場合の会計処理との関係や、社内の研究開発費の処理との関係を考慮し引き続き検討する必要があると考えられるが、複数の見方

が可能な取引について、いずれの見方を選択するか判断にあたっては、本論点整理の目的及び検討の背景で述べた国際的な会計基準とのコンバージェンスという観点も重要なポイントになると考えられる。

79. なお、企業結合会計基準においては、取得原価を無形資産に配分することができる（企業結合会計基準 三2(3)）。結合分離会計適用指針では、無形資産の価値を合理的に算定できる場合には、原則として取得原価を無形資産に配分することになる（結合分離会計適用指針第56項）。このように、企業結合で取得した識別可能な無形資産のすべてについて、必ずしも資産計上が求められているわけではない⁷。仕掛研究開発の資産計上を求める場合には、このような取扱いの妥当性についての検討も必要になると考えられる。

企業結合による取得に固有の問題

80. 仕掛研究開発を資産計上した場合、個別の買入れの場合の取得原価の把握については、特に問題がないと考えられる。しかし、企業結合により取得した場合には、その取得原価は、当該仕掛研究開発の企業結合日時点の時価を基礎として配分することになるため（企業結合会計基準 三2(3)）、仕掛研究開発の時価を把握する必要がある。とはいえ、研究開発の途中段階での成果について、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。このため、仕掛研究開発の資産計上を求める場合には、企業結合により取得した仕掛研究開発の時価の算定方法等について、検討を要する実務上の問題があると考えられる。

（論点3-2）取得した仕掛研究開発を資産計上した場合の認識後の会計処理

検討事項

81. ここでは、企業結合等により取得した仕掛研究開発を資産計上することとした場合の認識後の会計処理について、償却の開始時期や償却期間等の取扱いを検討する。

国際的な会計基準における取扱い

国際財務報告基準

82. 国際財務報告基準においては、仕掛研究開発を資産計上した場合の認識後の会計処理について特に定めを設けているわけではなく、その他の無形資産一般と同様に取り扱うことになる。具体的には【論点2】の第55項から第58項で述べられている方法により会計処理が行われることになる。

⁷ その結果として、これまでの我が国の実務においては、企業結合に際して、取得企業が取得対価を研究開発費等に配分するケースは限られているとの指摘もある。

米国会計基準

83. 一方、米国会計基準では、企業結合により取得した研究開発の成果の償却、減損等については、SFAS 第 141 号(R)において、その他の無形資産の取扱いを定めた SFAS 第 142 号「のれん及びその他の無形資産」を適用する旨を明記している。ここでは、償却開始時点について特に明記していないものの、当該仕掛研究開発の使用を開始した時点であると考えられ、経済的耐用年数にわたり償却をすること、耐用年数のない資産については毎年減損テストを行い必要に応じて減損処理を行うことが求められている。基本的に、国際財務報告基準と同様の取扱いを定めているものと考えられる。

整理と検討

84. 企業結合等により取得した仕掛研究開発を資産計上した場合には、使用開始時点から、その利用によってキャッシュ・フローの獲得に貢献すると期待される期間にわたって規則的に償却することになると考えられる。
85. しかしながら、仕掛研究開発が、どの時点から使用開始され、その利用によってキャッシュ・フローの獲得に貢献する期間をどのようにみるかにより、資産計上後の償却の開始時期や償却期間等が異なるものと思われる。第 76 項で述べたように、仕掛研究開発がその後の関連する社内研究開発の成果と相俟って初めて生産活動や販売目的に利用できるとしても、それぞれを独立の生産要素とみて、直接生産活動等に利用されるとみれば、仕掛研究開発は、生産活動等への利用開始時点からその経済的効果の及ぶ期間にわたって規則的に償却することになると考えられる。
86. これに対して、第 77 項で述べたように、仕掛研究開発が、その後これを完成させるための社内の研究開発活動に利用され、その支出を節減する効果を有するものとみれば、社内の研究開発への利用開始時点からその経済効果の及ぶ期間にわたって規則的に償却することになると考えられる。
87. いずれが費用配分の方法として適切かは、企業結合等により取得した研究開発活動の効果をどのように捉えるかによるともいえる。国際的な会計基準でもいずれの方法を採用しているかは明示されていないものの、第 85 項の方法で費用配分を行っている実務が一般的であると考えられる。
88. 第 85 項で述べたように、取得した仕掛研究開発が、直接、関連する研究開発の完成後の生産活動等のための要素として用いられていると考えた場合でも、仕掛研究開発とその後の生産活動等との間に、必ずしも一対一の対応関係があるとは限らないため、例えば、取得した仕掛研究開発が複数の生産活動等で利用される場合について、検討を要する実務上の問題があると考えられる。

仕掛研究開発に関連する社内の研究開発の失敗が見込まれる場合等

89. 仕掛研究開発と、これと関連するその後の社内の研究開発活動の成果を独立の生産要素とみる場合でも、関連する社内の研究開発が失敗した場合には、資産計上した仕掛研究開発が収益獲得に貢献することは期待できない。このような状況になった場合は、(論点 2-2) で述べたように失敗が見込まれることとなった社内の開発費と同様の会計処理を行うことが適当であると考えられる。具体的にはそのように判断された時点において、それまでに計上した資産を一時に償却することになると考えられる。また、固定資産の減損会計の適用についても、社内の開発費で述べた点がそのまま当てはまると考えられる(第 59 項参照)。

以 上