

研究・開発費の会計処理（開発費の会計処理）

1. コンパジェンス上の問題点

	論点	基準	会計処理
1	自社による開発（費） ⇒ 主として今回	日本・米国	費用処理
		国際基準	一定の要件（後述）を満たす場合、資産計上
2	企業結合により取得した 仕掛研究開発（費） ⇒ 主として次回以降	日本	費用処理
		米国	費用処理から、資産計上に変更予定
		国際基準	資産計上

⇒ ○ 1については、資産計上を行うとした場合の会計処理がどのようなものとなるのかについても検討を行う必要がある。

○ 2については、企業結合により取得した仕掛研究開発（費）だけではなく、個別に買入れた仕掛研究開発（費）も問題となり得る。

（注）後述のように、資産は、将来の経済的便益の源泉ではあるが、現行基準では、無形資産を将来の収益と対応させるべき犠牲の額である取得原価で計上しており、将来の経済的便益そのものの期待値（の現在価値）で計上しているわけではない。

2. 検討のスタンス

- ① 財務諸表利用者の経済的意思決定のためにより有用な情報を提供すること。
- ② 有用な情報を提供できるか否かは、基準が理屈の上でより優れているか否かというだけでなく、その基準の適切な運用が確保されるか否かにも依存している。

3. 論点整理について

- ① 今後の基準の開発や改善に資するように、論点を十分に分析整理し、広く関係者の意見を求める上での材料を提供すること。
- ② 現行の我が国の基準・取扱いや、その実務上の運用を確認すること。
- ③ 各国の基準や取扱を調査分析し、我が国の基準や取扱いとの比較を行うこと。
- ④ 表面的な比較にとどまらず、それぞれの基準や取扱いが採用されるにいたった考え方や論拠、関連する会計処理との関連等をできるだけ詳しく調べること。
- ⑤ 判断を行う上での視点を提供すること。

（財）財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

4. 研究・開発とは何か

	研 究	開 発
日 本	<p>■ 計画的な調査・探究</p> <p>○ 新しい知識の発見を目的とするもの</p>	<p>■ 研究の成果その他の知識の具体化</p> <p>↓</p> <p>○ 新しい製品等（含むサービス・生産方法）についての計画／設計</p> <p>○ 既存の製品等を著しく改良するための計画／設計</p>
国際基準	<p>■ 基礎的・計画的な調査</p> <p>○ 新規の科学的・技術的な知識・理解を得ることを目的とするもの</p>	<p>■ 計画／設計の研究 or 知識の応用</p> <p>○ 事業上の生産／使用の開始前のもの</p> <p>○ 新規／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もの</p>
米 国	<p>■ 計画的調査・批判的研究</p> <p>○ 新知識の発見を目的とするもの</p> <p>↓</p> <p>新知識により、次のことを期待</p> <ul style="list-style-type: none"> ・新しい製品／生産方法等の開発 ・既存の製品／生産方法の著しい改良 <p>(含む)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・代替品の構想・設計 ・実験・模型の製作 ・実験設備の運転 	<p>■ 研究成果又はその他の知識の具体化</p> <p>↓</p> <p>○ 新しい製品／生産方法についての計画／設計</p> <p>○ 既存の製品／生産方法を著しく改善するための計画／設計</p> <p>○ 「販売」を意図したものか、自らの「利用」を意図したものであるかを問わない(含まず)</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 次に対する日常的／定期的な変更(変更が改良をもたらすとしても) ・既存の製品、／・生産工程／・製造方法 ・その他の継続的操業 ② 市場調査や市場における実験活動

5. 現行の取扱い

	費用の発生段階	基準	会計処理
1	研究（段階）	各基準とも	発生時に費用処理
2	開発（段階）	日本・米国	発生時に費用処理
		国際基準	資産計上の実質基準（後述）に該当する場合、資産計上 ⇒ その後の費用処理？
3	製造（段階）	各基準とも	資産計上し、製品の売上と対応させて費用処理

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

6. 会計処理上の問題点

		②どの時点で費用処理すべきか（どのように収益対応させるべきか）？	(参考) 資産・費用の定義 (討議資料「財務会計の概念フレームワーク」より)
①当初の会計処理（資産計上／費用処理）？	費用処理	発生時（期間対応）	【費用】 <ul style="list-style-type: none"> ・純利益または少数株主損益を減少させる項目。特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分。 ・投資によりキャッシュを獲得するために費やされた（犠牲にされた）投入要素に見合う会計上の尺度。 ・投入要素に投下された資金は、キャッシュが獲得されたときに、その役割を終えて消滅し、投資のリスクから解放される。
	資産計上	その後、どのタイミングで、どのように費用処理するか？	【資産】 過去の取引または事象の結果として、報告主体の支配している「経済的資源」（キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉。）

7. 取得の態様

取得の態様	コメント
自社の研究開発活動による取得（自己創設）	○その価値については、客観的評価を経ていない。
買入による取得	個別買入
	包括買入（企業結合による取得）

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

8. 論点整理で取上げる研究開発（費）の問題領域

- ① 当初の会計処理－資産計上か費用処理かを識別する規準は何か（形式規準・実質規準）
- ② 当初資産計上した場合の、その後の会計処理

取得態様		対価計算との関係 (取得の意図)	形式規準					
			研究（定義あり） <i>研究局面（定義なし）</i>			開発（定義あり） <i>開発局面（定義なし）</i>		
買入れ	個別買入れ		費用	資産（一般要件）		費用	資産（一般要件）	
	包括買入れ (企業結合) (仕掛R&D)	基礎とした	費用	資産	資産 (一般要件)	費用	資産	資産 (一般要件)
		対価計算に 含めず(取得 の意図なし)		費用等			費用等	
自社の研究開発活動（自己創設）			費用			費用	実質規準 (+ 一般要件)	

(注) 一般要件：

- ① 無形資産の定義（識別可能性、分離可能性、支配、将来の経済的便益 等）
- ② 無形資産の認識規準（a. 経済的便益を生み出す高い可能性、b. 取得原価の信頼性ある測定）
 - ・ 自己創設研究費 ⇒ 「a. 経済的便益を生み出す高い可能性」の要件を満たさず。
 - ・ ブランド ⇒ 「b. 取得原価の信頼性ある測定」の要件を満たさず。（事業を全体として発展させる原価と区別して把握することは不可能）

○ 企業結合により取得した仕掛の研究・開発（費）の会計処理

- 1) 自社の研究・開発（費）の取扱いとの整合性
- 2) 企業結合により取得した、他の無形資産の取扱いとの整合性

9. 自社の研究・開発（費）を資産計上すべきか

① 「資産」の定義を満たすか？

資産＝過去の取引または事象の結果として、報告主体の支配している経済的資源（＝キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉）

- ② 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、研究活動及び開発活動を行っている。その意味では、開発費のみならず、研究費も資産の定義を満たす可能性がある。
- ③ しかし、いずれの会計基準も、研究費については発生時に費用処理を求めている。
- ④ これは、将来キャッシュの獲得に貢献する確実性 or 可能性が低いととえられる。
- ⑤ 他方、製造段階で発生した費用については、いずれの基準も資産計上を求めている。

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- ⑥ 開発活動が、将来のキャッシュ獲得に貢献する可能性は、研究段階の活動より高く、製造段階の活動より低いと考えられ、この部分の会計処理については、基準により取扱が異なっている。

[自社の開発の会計処理についての主な意見の整理]

	資産計上が必要 との指摘	資産計上は不要 との指摘
①情報ニーズと、それを満たす方法	○企業活動における研究・開発への投資の重要性が増し、情報開示の必要性が高まっている。	○企業の研究・開発活動のすべてが資産計上されるわけではなく、貸借対照表にその一部分だけを計上することの意味や有用性は明らかでない。 ○研究・開発費に対する情報ニーズはあるとしても、これを満たすためには、適切な注記を求めることで足り、貸借対照表上の計上は不要である。
②資産性（収益獲得の確実性）の有無	○開発段階のものについては、資産性が明確であるものが含まれている。	○開発段階であっても収益獲得の確実性は未だ十分とはいえない。
③明確な判断規準を提示できるか （比較可能性を確保できるか）	○十分機能し得る、明確な判断規準を提示することは可能（その試みが、IAS38 号第 57 項の実質要件）。	○客観的な判断規準の提示は困難であり、判断を求めることで却って比較可能性を害する弊害がある。
④資産として計上するか否かが、経営者の判断に依存する度合いが大きいことについての評価	○資産性の有無の判断は、経営者に委ねられるとしても、そのような経営者の判断そのものが有用な情報となり得る。	○実際の運用は、開発費の支出をより効率的に将来のキャッシュに結びつけている優良な企業の方が、開発費を費用として処理したがりが、そうでない企業ほど、資産計上したがりの傾向があり、却ってミスリーディングな情報を提供することになる。
⑤コスト・ベネフィット	○情報の重要性に鑑み、コストをかけても、情報開示を行うべき。	○財務諸表作成者の事務手続きの増加

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複製・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

○ ほかに、それぞれの立場の重要な論拠となるものはないか？

10. 資産計上の判断規準（IAS38号 第57項）

(1) 形式規準（第一次スクリーニング）

① IAS38では、形式的規準（研究、開発、研究局面、開発局面）にもとづく第一次スクリーニングに基づいて、費用処理を行うか、実質判断に進むかを判断することとされている。

例、「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ない。」とし、これらに関する支出は、「発生時に費用として認識しなければならない。」（第54項）

② ただし、形式規準の一部をなす、「研究局面、開発局面」については、「定義された用語である研究、開発よりも広い意味を持つ」とされているだけで、その意味内容は示されていない。そのため、「定義されていない形式規準」に基づいてどうして判断を行うことができるのかという点については、疑問が残る。

(2) 実質判断規準（IAS38号 第57項）

	資産認識の実質規準（第57項） 次の全てを満たすこと	ポイント
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	完成の「技術（的能力）」
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	完成＋使用 or 売却の「意図」
3	無形資産を使用又は売却できる能力	使用 or 売却する「能力」
4	無形資産が可能性の高い将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ、企業は、無形資産の産出物の、又は無形資産それ自体の市場の存在を、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、無形資産の有用性を立証しなければならない	○売却⇒当該無形資産市場の「存在」or ○使用⇒当該無形資産の（事業利用上の）「有用性」＝経済的便益を創出する可能性の高い方法の「存在」
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	完成＋使用 or 売却に必要な「資源（技術、財務、その他）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	無形資産に起因する支出を

(財)財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

って測定できる能力。	「信頼性をもって測定できる（能力）」
------------	--------------------

この要件の意味するところは、次のように整理して理解できるのではないか？



資産計上の実質判断規準（IAS38 第 57 項の要約）：次の要件を全て満たすこと			
A	経済的便益を生み出す高い可能性 [経済的便益に結びつく経路] 次の経路が想定されている ① 無形資産の「完成」 ↓ { ②-1 無形資産の「自己使用」 or ②-2 無形資産の「市場での売却」	客観的 要件 (注 1)	（経路の各段階の実行に必要な） 資源の存在と利用可能性 資源： { ・技術（的能力） ・財務（的能力） ・製造・販売等（の能力）
		主観的 要件	{ ・市場での売却⇒市場の存在 or ・自己使用⇒（事業での）用途の 存在 （経路の各段階を実行する）意図
B	取得原価の信頼性ある測定可能性		

(注 1) これらの要件の存否も、経営者の主観的な判断に依存しているとの指摘あり。

(注 2) そもそも、企業が開発活動を進めるからには、網掛け部分の要件は満たされているのではないか。

⇒ 網掛けをしていない部分こそが、実質的な要件ということになる。

1.1. 考えられる検討事項の例

① 研究費と開発費の区別

- ・研究費と開発費で、異なる会計処理を求めることとした場合、そもそも研究費と開発費の区別は明瞭か？
- ・実務上、研究費と開発費を区別しているか？どのように区別しているのか、あるいは、どのように区別することが合理的と考えられるか？

② IASの開発費の資産計上の実質判断規準の妥当性

- ・資産計上の要否を判断する規準として合理的な内容となっているか？
- ・実践上十分機能する明確な判断規準となっているか？
⇒ 資産計上否定の論拠として挙げられている、比較可能性を害するとの批判に対応できるか？
- ・実際のIASの運用はどのようになされているのか（うまくいっているのか）？

以上

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。