

研究・開発費の会計処理

A プロジェクトの経緯

ASBJ が組織再編に関する会計処理の検討を行った際に、無形資産に関する会計の検討の必要性が認識され、平成 17 年 7 月 29 日に ASBJ より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中で、無形資産に関する会計基準の開発を進めるため必要な研究を行う予定である旨を公表している。

また、平成 17 年 9 月 23 日に開催された国際会計基準審議会（IASB）との会計基準のコンバージェンスに向けた共同プロジェクトの第二回会合において、無形資産についても、IASB との将来の議論のために日本サイドで準備のプロジェクトを立ち上げることで合意し、その旨を公表した。

こうした課題に対応するため、ASBJ では、平成 18 年 2 月に無形資産ワーキング・グループを設置した。その後、平成 18 年 3 月に開催された国際会計基準審議会（IASB）との会計基準のコンバージェンスに向けた共同プロジェクトの第三回会合において、無形資産（開発費を含む）については、長期プロジェクトとして位置付けられている。

ワーキング・グループにおいては、無形資産に係る現行の日本の会計基準等の整理を行い、これと IFRS と米国基準とを比較、コンバージェンス上の問題点の洗い出しと、それらの問題点の検討上のポイント等の確認を進めてきた。

このような準備を踏まえ、今般（平成 19 年 6 月）無形資産専門委員会を設置し、当面コンバージェンス上の課題である、研究・開発費に関する資産化の是非、その要件等の問題について、平成 19 年中に論点整理を取りまとめることを当面の目標として審議をスタートした。

B 検討課題等

B 1 . 論点整理で取り上げるコンパジェンス上の論点

	論 点	基準	会計処理
1	自社による開発（費） 主に前回議論	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） 主に今回議論	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

ともに、資産計上を行った場合の会計処理（資産に含まれる費用の範囲、当初認識後の会計処理等）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）・資産の定義の本質は、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。

・ただし、企業結合の場合には、企業結合日時点の時価を基礎として取得原価を配分することとされている。

B 2 . 論点整理で目指すもの

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。

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。

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。

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。

判断を行う上での視点を提供すること。

B 3 . 検討のスタンス

財務諸表利用者の経済的意思決定のために、有用な情報を提供すること。

実際に、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点だけでなく、その基準の適切な運用が確保されるか否かという点にも依存しているため、この両面からの検討が重要である。

C 論点整理でカバーする問題の主な範囲

C 1 . 対象となる研究・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>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>新知識により、次のことを期待 ・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> <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>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」を意図したものが、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"> 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 <p>市場調査や市場における実験活動</p>

- IASでは、定義された研究・開発とともに、定義されていないが、定義された研究・開発よりひろい内容を含むものとして研究局面・開発局面という用語を用い、会計処理を区分する規準として用いている。しかし、より合理的な規定のあり方としては、どのような名称で呼ばれていても、実質的に定義された研究・開発の性格を有する活動を研究・開発とするというべきではないか（逆に、上記の定義で不十分だというなら、定義の内容の方で改善を図るべきではないか）？

- 定義を満たす「研究」の中にも、明日の成果に結びつくことが必ずしも期待されていない、基礎研究もあるが、全て一律に取扱ってよいか？

C 2 . 研究・開発の取得の態様

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	（利害の対立する）第三者間取引で評価され、実際にキャッシュの裏付けを伴って取引された。 たとえ発生確率は低くとも、上記評価の中で、その確率を査定し、実際にその金額で取引がなされている
	包括買入（企業結合による取得）	

C 3 . 論点整理で取上げる研究開発（費）の問題領域

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）
その後の会計処理（当初資産計上した場合）

取得態様	対価計算との関係 (取得の意図)	形式規準						
		研 究			開 発			
買入	個別買入れ	費用	資産（一般要件）		費用	資産（一般要件）		の無形資産の会計処理 企業結合により取得した他
	包括買入れ (企業結合) (仕掛R&D)	基礎とした 対価計算に 含めず(取得 の意図なし)	費用	資産 費用等	資産 (一般要件)	費用	資産 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1) 無形資産に計上するための一般要件：

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）

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）

(注2) 企業結合により取得した仕掛研究・開発（費）の会計処理

- 自社の研究・開発（費）の取扱いとの整合性を重視（縦）
- 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を重視（横）

（注３）無形資産取得の意図がなく、対価計算に織込んでいない場合には、包括的に買入れたといっても、当該仕掛 R & D に対しては対価は払われていないとみることできる。

ただし、個別の買入れの場合と異なり、企業結合により取得する場合には、取得原価の配分は、対価計算の基礎とした各要素の見積り額の比率ではなく、結合日の時価を基礎として配分。

D 【論点１】社内の開発費の会計処理

D 1 . 社内の研究・開発等の活動の現行の取扱い

	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

- 自社研究の結果につき、特許権その他の法的な権利を取得した場合、コスト部分は費用処理されているので、特許申請等の手続きに係る費用のみを資産計上するのか？

D 2 . 自社の研究・開発（費）の当初の会計処理の検討（資産計上すべきか？）

自社の研究・開発（費）は、「資産」の定義を満たすか？

貸借対照表に計上すべき、資産とは何か？

まず、概念 F W の資産の定義を確認すると、

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）

将来の経済的便益の源泉であることがその本質

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。

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。これは、将来キャッシュの獲得に貢献する確実性 or 可能性が低いためと考えられる。

このような場合には、資産の定義を満たさないか、資産の定義を満たしても、認識の要件を満たさないと理解されていると考えられる。

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。

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。

D3．自社の開発の資産計上の要否に関する主な指摘事項

	資産計上が必要 との指摘	資産計上は不要 との指摘
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。
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。
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。
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、そうでない企業ほど、資産計上したがる傾向があり、却ってミスリーディングな情報を提供することになる。
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

➤ 考慮すべき、ポイントは他にあるか？

D 4. 国際会計基準で提案されている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）

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。

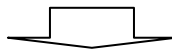
例、「研究（又は内部プロジェクトの研究局面）から生じた無形資産を認識してはならない。」とし、これらに関する支出は、「発生時に費用として認識しなければならない。」（第54項）

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、信頼性をもって測定できる能力。	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）」

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 無形資産の「完成」	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： <ul style="list-style-type: none"> ・技術（的能力） ・財務（的能力） ・製造・販売等（の能力）
			<ul style="list-style-type: none"> ・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
	{ <ul style="list-style-type: none"> -1 無形資産の「自己使用」or -2 無形資産の「市場での売却」 	主観的 要件	（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の判断は、経営者の主観的な判断に依存している。
その点をどのように評価するかについて、9.の 、 で述べたように、意見が分かれているのではないか？
- （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、実質的な要件ではないか？

D5. 検討のポイント

財務報告の目的に資する、有用な情報の提供の在り方は何か。

- 1) この観点から、貸借対照表に計上すべきものは何か。
- 2) 開発にかかった費用の一部だけを資産計上して意味があるか？
- 3) 注記ではなく、貸借対照表に計上する意義は何か？

第一次的に、研究活動か開発活動かという形式基準に基づき、会計処理を定める。

- 1) 研究活動、開発活動の区別は、現在の定義で十分明瞭か？
改善すべき点があるとすれば、それはどのような内容か？
- 2) 実務上は、研究費と開発費をどのように区別しているか？

あるいは、今後その区別をすることが会計処理上必要となった場合、どのように区別することが合理的と考えられるか？

資産計上の要否を判断する、ワーカブルな実質判断規準を示すことが可能か？

- 1) IAS が提案している実質判断規準の内容は合理的な内容となっているか？
実際に機能し得るか？
改善すべき点があるとすれば、それはどのような内容か？
- 2) IAS 基準の実際の運用はどのようになされているのか？

本当にうまく機能しているのか）？

➤ この他に、検討すべきポイントは何か？

D 6 . 社内開発（費）を資産計上した場合のその後の会計処理

		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）
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】 ・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。）

➤ 社内の開発費を資産計上する場合、その後の会計処理は次のようになるのではないか？

1	仕掛中（開発途上）	減価償却は行わない
2	開発失敗の確定	一時償却（または、減損）
3	完成後、（その無形資産を）自社の製造段階で使用する 場合	経済的耐用年数にわたり減価償却
4	完成後、（その無形資産を）市場で販売する場合	棚卸資産として会計処理

E 【論点２】企業結合等により取得した仕掛研究開発費の取扱い

E 1．企業結合等により取得した仕掛研究・開発（費）

整合性を重視する 会計処理		会計処理		検 討
A	自社の研究・ 開発	研 究	費用処理	<p>企業結合で取得した仕掛研究を用いて、その後、当該研究を完成させるための社内研究を行う場合。</p> <p>1) 企業結合により取得した将来のキャッシュ獲得からよりリモートな研究部分を資産計上しておきながら、その後の、将来のキャッシュ獲得により近づいた段階での研究を費用処理するのはおかしい。</p> <p>2) 専ら社内研究のために使用する機械装置を取得した場合、直ちに全額を費用処理する会計処理が求められている。</p> <p>この会計処理との整合性を考えれば、専ら、その後の社内研究のために用いる先行研究（資産）を買入れたとしても、直ちに全額の費用処理を求めるべきことにならないか。</p>
		開 発	<p>上記で検討した 自社開発の 会計処理に 準じる (現在は、 費用処理)</p>	
B	企業結合によ り取得する、 他の無形資産	資産計上 (一般要件)		<p>将来の収益獲得に結びつく可能性は低いとしても、その可能性に対する評価は、対価の額（企業結合の場合には、結合日における公正価値）に織込まれている（研究と開発とで異なるない）。第三者間取引で評価を受け、キャッシュの裏付けを持って取引されている点で社内の研究・開発とは異なる。</p> <p>ただし、当該無形資産取得の意図がなく、対価計算の基礎としていない場合は異なるという見方もあり得る。</p> <p>1) 企業結合を行う上で、着目していなかったような研究その後も有効に利用できないのが通常。また、市場での転売も通常困難。</p> <p>2) ただし、企業結合の場合には、企業結合時点での時価を基礎として取得原価の配分を行うこととされている。</p>

➤ 仕掛研究 / 仕掛開発の時価（公正価値）はどうやって把握するのか？

E 2 . 仕掛研究・開発を資産計上した場合の、その後の会計処理

	社内	A 案	B 案	C 案
	研究 開発 の処理	社内研究・開発で使用 開始時点で全額費用処 理	社内研究・開発期間で減 価償却償却 (償却時に社内研究等と して費用処理)	製造段階で使用開始後 減価償却 (販売目的の場合は棚 卸資産として処理)
買 入 研 究	費用	専ら社内研究で用い る、機械装置の会計処 理と同じ扱い。	専ら社内研究で用いる場 合、合理的には、経済的 耐用年数は、社内の研究 で用いられる期間になる のでは、	社内の開発費と同様に 考える (研究・開発費のうち、 買入部分のみ、製品販 売と対応させる)
買 入 開 発	費用			
	資産			社内の開発費と同じ扱 い

➤ 買入れたものの区分（研究、開発、製造）の判定

買収された企業における区分によるのではなく、買入れた側の用途により決まるとするのが合理的だと思われるがどうか。

以 上