

Title	包括利益概念を導入した後の研究開発費レシオの検討
Author(s)	三好, 出
Citation	年次学術大会講演要旨集, 25: 602-605
Issue Date	2010-10-09
Type	Conference Paper
Text version	publisher
URL	http://hdl.handle.net/10119/9369
Rights	本著作物は研究・技術計画学会の許可のもとに掲載するものです。This material is posted here with permission of the Japan Society for Science Policy and Research Management.
Description	一般講演要旨

2 D 2 3

包括利益概念を導入した後の研究開発費レシオの検討

○三好 出（立正大学）

1. はじめに

2009年6月16日、企業会計審議会から公表された「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」では、2012年をIFRS（IFRS：International Financial Reporting Standards、国際財務報告基準）の強制適用の判断の時期とし、2012年に強制適用を判断する場合には、2015年又は2016年に適用開始であることを示唆した。そして、金融庁は2010年3月26日に「我が国の会計基準をめぐる動向について（IFRS対応）」を公表することにより導入に向けた準備状況を開示するとともに、市場関係者に対するIFRSの教育・啓蒙活動の一環として、2010年4月23日にはIFRSに関して誤解を招く情報が流布されているとの指摘があることから、IFRSに関して誤解があると思われる事例を集めて「国際会計基準（IFRS）に関する誤解」を発表した。こうした中、日本電波工業株式会社は2010年5月13日、2010年3月期の決算に対しIFRSを任意適用した国内企業初の決算として発表した。このように日本基準をIFRSへのコンバージェンス（収斂）する動きが高まりつつあるといえる。

しかしながら、日本基準とIFRSでは、研究開発費に対する考え方が大きく異なる。日本基準では、1998年3月13日に公表した「研究開発費に係る会計基準」において、「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求をいう」「開発とは、新しい製品・サービス・生産方法（以下、「製品等」という）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」（一．定義）とし、「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」（三．研究開発費に係る会計処理）と規定している。日本ではかつて試験研究費は、「繰延資産（試験研究費）」として資産計上が認められていた時代があったが、しかしながら、「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」（「研究開発費等に係る会計基準の設定について」、三．2. 研究開発費の発生時費用処理について）という理由から研究開発費は、すべて発生時に費用処理とするにいたったのである。

2009年12月27日の「研究開発費に関する論点の整理」（企業会計基準委員会）の整理に基づけば、IFRSでは、「研究とは、新しい科学的または技術的な知識および理解を得る目的で実施される基礎的かつ計画的調査」とし、「開発とは、事業上の生産または使用の開始前における、新しいまたは大幅に改良された材料、機械、製品、工程、システムまたはサービスによる生産のための計画または設計に関する、研究成果または他の知識の応用」（para. 15）としている。また、IFRSにおいては、資産の創出過程である研究開発を、「研究局面」と「開発局面」との2段階に区分して、それぞれについて会計処理を定めており、「研究局面」の支出はすべて発生時の費用として認識し、一方で、「開発局面」の支出は以下のIAS（IAS：International Accounting Standards）38号6つの要件（IAS38, para. 57）すべてを満たせば、「無形資産」として資産計上しなければならない。研究局面と開発局面が区別できない場合には、すべてを研究局面とみなして、支出額を発生時に費用処理することとなる。

- (a) 無形資産を完成させることが技術的に実現可能であること
- (b) 無形資産を完成させ、使用・販売する意図があること
- (c) 無形資産を使用・販売する能力があること
- (d) 無形資産が経済的便益をもたらす可能性が高いこと
- (e) 無形資産を完成させ、使用・販売するために必要な資源を入手できること
- (f) 無形資産に帰属する支出に対し信頼性をもって測定できること

計上した無形資産については、「耐用年数で規則配分（償却）」（IAS38, para. 97）し、「耐用年数が決まっていない場合には償却せず、無形固定資産の回収額を計算して繰越価額と比較する減損テストを行う」（IAS38, para. 107）と規定している。すなわち、IFRS が適用された場合、日本基準は再び研究開発費の一部を資産計上する方法を採用することになる。

本稿では、IFRS を適用した場合の研究開発費の無形資産化するにいたるレシオの動向を探ることが目的である。2008 年 9 月 22 日に日本会計基準委員会（ASBJ : Accounting Standards Board of Japan）は「社内発生開発費の IFRS のもとにおける開示の実態調査」を公表した。当該調査は、IFRS が IAS 第 38 号における、無形資産を「(1) 資産に起因する、期待される将来の経済便益が企業に流入する蓋然性が高く、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出来る場合に認識しなければならない」（IAS38, para. 21）という無形資産全般の基準、さらに企業の研究開発に関する「研究（また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」（IAS38, para. 54）が一方で「開発（また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」（IAS38, para. 57 項）基準を採用していることに注目し、欧州企業におけるこうした IAS 第 38 号の実際の適用状況を、研究開発投資の比率や金額が大きく、開発費資産化額を開示することに対するニーズが大きいと考えられた製薬業界、自動車業界の各社をはじめ、合計 50 社の大手企業の社内発生開発費の取扱いについて、2007 年のアニュアルレポートを用いて調査整理した結果である。本稿では ASBJ の調査報告に基づき、開発費の資産計上を行っており、さらに 2001 年より IFRS を導入している BMW 社の IFRS 導入後の研究開発費の時系列動向を探ることとする。

2. 分析方法

IFRS が欧州域内の企業に強制適用されたのが 2005 年度からであるが、BMW 社では IFRS を 2001 年より導入している。ドイツでは連結決算では IFRS を適用しているが、単体決算では自国基準を採用している。アニュアルレポートはその連結決算を対象としている。まず(0)アニュアルレポートにて「重要な会計方針」を確認し、(1) 研究開発費に対する支出額、(2) 資産化された開発費、(3) 資産化された開発費の償却額を抽出し、(4) (2)と(3)より資産化された開発費の当該年度の累積額を算出、さらに(5)無形固定資産を抽出、(6) 総資本を抽出、(7) 研究開発費の資産化率の算定、(8) 「(4)と(5)の対比率」「(6)と(4)ならびに(5)の対比率」を算出する。

3. 分析

(0) BMW の「重要な会計方針」

BMW の研究開発費に関する「重要な会計方針」は『乗用車及びエンジンのプロジェクトに係る開発費は、原価が信頼性をもって配分され、かつ技術的な実行可能性及び市場での販売可能性が保証されている限りにおいて、製造原価額で資産化される。また、開発費支出は将来の経済的便益をもたらす可能性が高くなければならない。資産化された開発費は、開発に関連する間接費を含む、開発プロセスに直接帰属せうるすべての支出から構成される。資産化された開発費は生産開始に引き続いて、製品寿命の見積額（通常 7 年）にわたってシステムティックに償却される』（ASBJ, 2008 年 9 月 22 日, p. 7）である。BMW のアニュアルレポート（2001 年 p. 55, 2002 年 p. 64, 2003 年 p. 66, 2004 年 p. 62, 2005 年 p. 74, 2006 年 p. 75, 2007 年 p. 85, 2008 年 p. 83, 2009 年 p. 85）に変更はなかった。

(1) 研究開発費に対する支出額

2001 年～2009 年の BMW のアニュアルレポートより抽出した。

年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
in euro million	1,885	2,455	2,559	2,818	3,115	3,208	3,144	2,864	2,448

(2) 資産化された開発費

2001 年～2009 年の BMW のアニュアルレポートより抽出した。

年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
in euro million	665	858	996	1,121	1,396	1,536	1,333	1,224	1,087

(3) 資産化された開発費の償却額

2001 年～2009 年の BMW のアニュアルレポートより抽出した。なお、2001 年度は IFRS 適用前の値になるため割愛。

年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
in euro million	-	443	536	583	637	745	872	1,109	1,185

(4) (2) と (3) より資産化された開発費の当該年度の累積額の算出
算出には次の計算に基づいて算出。

$$\text{累積額} = \sum_{i=2001}^n A_i - \sum_{i=2002}^n D_i \quad A_i : \text{年度に資産化された開発費,}$$

D_i : 資産化された開発費の年度の償却額, n : 当該年度

年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
in euro million	665	987	1,400	1,884	2,535	3,199	3,423	3,462	3,423

(5) 無形固定資産の抽出

2001 年～2009 年の BMW のアニュアルレポートより抽出した。

年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
in euro million	2,491	2,741	3,200	3,758	4,593	5,312	5,670	5,641	5,379

(6) 総資本を抽出

2001 年～2009 年の BMW のアニュアルレポートより抽出した。

年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
in euro million	51,299	55,511	61,475	67,634	74,566	79,057	88,997	101,086	101,953

(7) 研究開発費の資産化率

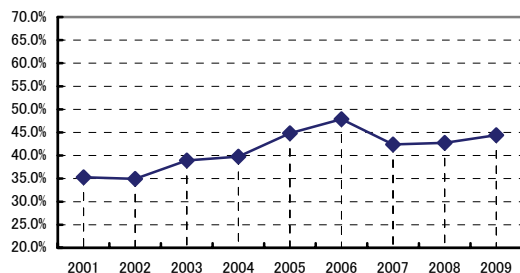
(1) と (2) より研究開発費の資産化率を算定した。

年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
(1)/(2)	35.28%	34.95%	38.92%	39.78%	44.82%	47.88%	42.40%	42.74%	44.40%
対前年比	-	-0.33%	3.97%	0.86%	5.04%	3.06%	-5.48%	0.34%	1.67%

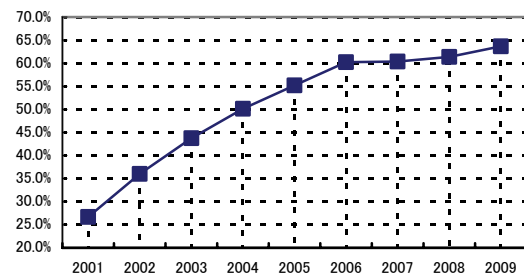
(8) 「(4) と (5) の対比率」「(6) と (4) ならびに (5) の対比率」を算定した。

年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
(4)/(5)	26.70%	36.01%	43.75%	50.13%	55.19%	60.22%	60.37%	61.37%	63.64%
(4)/(6)	1.30%	1.78%	2.28%	2.79%	3.40%	4.05%	3.85%	3.42%	3.36%
(5)/(6)	4.86%	4.94%	5.21%	5.56%	6.16%	6.72%	6.37%	5.58%	5.28%

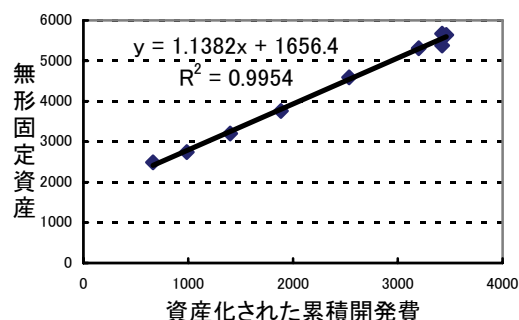
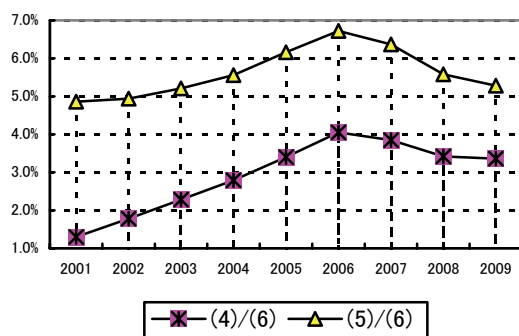
上記集計結果の (7) と (8) をグラフ化すると次のとおりである。



— (1)/(2) —



— (4)/(5) —



BMW 社の製品寿命の見積に影響するが「(1)/(2)」より、研究開発費の資産化は 40%~50%の間で推移することを読みとることができる。また、製品の 1 ライフサイクルの完成年度である 2007 年であることを鑑みると、「(4)/(5)」より計上されている無形固定資産の 60%程度を研究開発費が占めることになり、また「(4)/(6)」「(5)/(6)」より同じトレンドを示しており、研究開発費の資産化が無形固定資産に対して強い相関があることを読みとることが出来る。つまり、BMW 社の会計情報からは BMW 社の知的財産の代名詞ともいえる無形固定資産の核は研究開発によるものであることを理解することが出来る。

4. 今後の課題

BMW 社は 2005 年度適応以前より IFRS 対応の準備を行っていたこともあり、強制適用後も環境に順調に適応したと考えることが出来る。しかし、時間的制約から現存の業務システムに IFRS に早急対応する場合には、外注などをふくめたシステム補強のための追加のコストが必要になる。そうした準備不足のケースの場合には、今回は扱わなかったが、今後の課題としたい。2011 年に強制適応となる韓国のケースも参考になると考える。

また、BMW 社のライフサイクルが 7 年と見積もっているため、データが十分でないこともあり、日本基準における営業利益に変わる包括利益における営業利益と研究開発費との関係については、次回への課題としたい。

<参考文献>

- 「研究開発費に係る会計基準」、企業会計基準委員会, 1998
- 「研究開発費に関する論点の整理」、企業会計基準委員会, 2007
- 「企業会計基準第 23 号」、企業会計基準委員会, 2008
- 「社内発生開発費の IFRS のものにおける開示の実態調査」、企業会計基準委員会, 2008
- 「企業会計基準第 25 号」、企業会計基準委員会, 2010
- 「我が国の会計基準をめぐる動向について (IFRS 対応)」, 企業会計基準委員会, 2010
- 「国際会計基準 (IFRS) に関する誤解」、金融庁, 2010
- 「我が国における国際会計基準の取扱いについて (中間報告)」, 企業会計審議会, 2009
- BMW Annual Report 2001*, BMW Group
- BMW Annual Report 2002*, BMW Group
- BMW Annual Report 2003*, BMW Group
- BMW Annual Report 2004*, BMW Group
- BMW Annual Report 2005*, BMW Group
- BMW Annual Report 2006*, BMW Group
- BMW Annual Report 2007*, BMW Group
- BMW Annual Report 2008*, BMW Group
- BMW Annual Report 2009*, BMW Group
- IAS 38, IASB