

2021 年度経営セミナー

経営のための会計講座⑥

会計の基礎知識

2021年10月9日

井関公認会計士事務所

1 研究開発活動と無形固定資産

《研究開発の努力と成果》

■ 研究開発の努力と成果

設備投資が企業の利益獲得能力に直接関連するのに対し、研究開発活動は、将来に効果が発現し迂回的に利益獲得能力に影響を及ぼします。

設備投資と研究開発活動の適切なバランスが、事業の持続的な発展を可能にします。

表1は連結ベースでみた2020年3月期における主要企業の研究開発費のリストである。医薬品や精密機器の業界では、多くの企業が2020年の研究開発費の売上高比率を2017年よりも増やしている。

製品開発の激しい競争のもとで、研究開発費は「聖域化」し、その予算が削減されることは希だという。

では、研究開発費は財務会計でどのように扱われ、財務諸表のどこに示されるのか。研究開発費と特許権などの関係はどのようになっているのか。

表1 主要企業の研究開発費

順位	会社名	研究開発費	売上高比率(%)	売上高比率(%)
		(単位:億円)	2020年3月	2017年3月
1	トヨタ自動車	11,000	4.6	3.7
2	キャノン	2,700	8.8	8.6
3	日立製作所	2,640	3.7	3.3
4	アステラス製薬	2,390	18.6	16.4
5	第一三共	2,280	23.5	21.2
6	大塚HD	2,200	15.2	13.9
7	三菱電機	1,900	4.6	4.6
8	エーザイ	1,655	23.0	22.3
9	東芝	1,600	5.0	6.4
10	三菱重工業	1,400	3.7	3.7

※)2020/3:日刊工業新聞 ※)2017/3:EDINET

2 研究開発費の会計

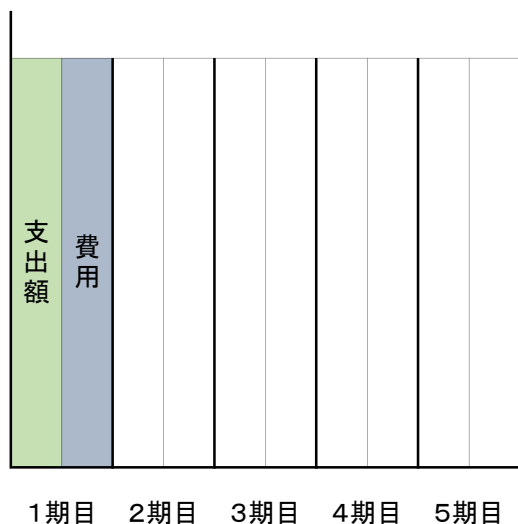
企業が行う研究開発費 (Research and Development) の活動は、その頭文字をとってR&D活動と呼ばれることが多い。この活動に要する支出の会計処理としては、

①それが発生した時点で全額を費用とする方法と、②支出額をいったん資産として繰り延べたうえで、その効果が期待される将来期間にわたって徐々に取り崩して、各期の費用として計上する方法の2通りが考えられる。

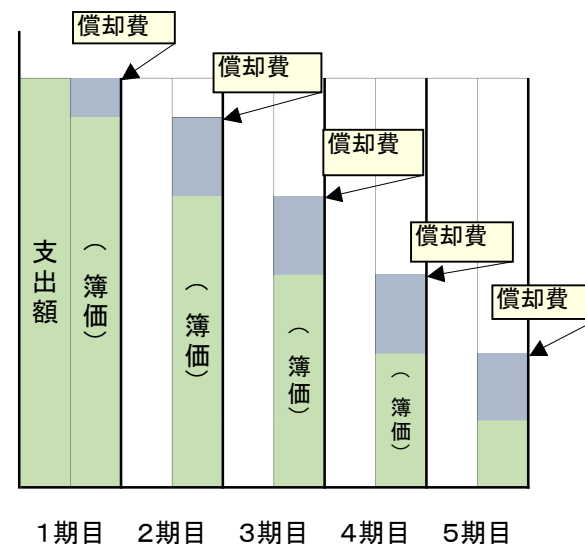
保守的な会計の立場からは①の方法が支持されるが、費用収益対応の原則を守り合理的な期間損益の計算を志向するのなら、②の方法となります。

しかし、現行の規定は、大部分の研究開発費は①の方法で処理しなければならず、①と②からの選択が認められるのは「開発費」の一部だけになっている。

① 試験研究費 (経費)
発生した時点で全額を費用計上する方法



② 資産計上: 開発費 (繰延資産)
償却年数により徐々に費用化 (減価償却費)



まずは、研究開発費は、「研究」と「開発」に区分される。

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や探求のことであり、これに要した支出はすべて発生時点で費用とされる。

② 他方、「開発」とは、研究の成果やその他の知識を具体化することにより、新しい製品・サービス・生産方法を生み出したり、既存のそれらを著しく改良するための計画や設計の活動をいう。

「研究開発費に係る会計基準」によれば、この支出もまた、それが製品・サービス・生産方法に関するものである限り、すべて発生時点で費用として処理しなければならない

このため、前記②の方法を選択できるのは、製品・サービス・生産方法とは直接関係しない次のような支出だけである。

新技術や新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓、生産能率の向上や生産計画の変更のための設備の大規模な配置換えのための支出がそれである。

3 特許権などの取得

◎ 研究開発活動が成功し、特許権や鉱業権など法律上の権利を取得することがある。表2はアメリカでの2019年に特許権を取得した企業のうち、件数が多い上位のリストである。表1と比較すれば研究開発費計上額が上位の日本企業は、アメリカの特許権取得件数でも上位企業にランキングされていることがわかる。

◎ 企業の研究開発活動が無形固定資産の取得に結びつくのである。

◎ 特許権の貸借対照表価額には、研究開発費の支出額のほかに法的権利の登記に必要な登録免許税などの不随費用が含まれる。

◎ 貸借対照表に計上された特許権は、有形固定資産と同じように減価償却される。ただし残存価額はゼロ、耐用年数は税法に従い8年にするのが一般的であり、この条件のもとで定額法による減価償却が行われる。

表2 2020年 アメリカ特許権取得数上位10社

2019年 米国特許商標庁 (USPTO)

順位	企業名(国籍)	件数
1	IBM(米)	9262
2	サムスン電子(韓)	6469
3	キャノン(日)	3548
4	マイクロソフト(米)	3081
5	インテル(米)	3020
6	LG電子(韓)	2805
7	アップル(米)	2490
8	フォード(米)	2468
9	アマゾン(米)	2427
10	ファーウェイ(韓)	2418
14	ソニー(日)	2142
16	トヨタ自動車(日)	2034
21	パナソニック(日)	1387
23	セイコーエプソン(日)	1345

4 設備投資および研究開発と財務諸表

《財務諸表のどこに示されるのか》

■ 設備投資

企業が設備投資をして有形固定資産を取得すれば、その取得原価から減価償却費を控除した金額が貸借対照表価額になる。

減価償却費は損益計算書に計上されるが、有形固定資産の減価償却費は資産に応じて図2のように2つに区分される。1つは工場の建物や設備などの製造関連資産であり、その減価償却費は製造経費として製品製造原価の構成要素となる。もう1つは、販売部門と管理部門の有形固定資産であり、その減価償却費は「販売費及び一般管理費」に計上される。

固定資産	⇒ ① 製造関連の固定資産 (工場建物や設備、機械設備、器具など)	⇒	減価償却費(製造部門)
	⇒ ② 販売部門と管理部門の固定資産 (車両運搬具や工具器具備品など)	⇒	減価償却費(販売費および一般管理費)

□ 新技術の採用などのために特別に支出した開発費

①支出した時点で全額を費用計上する。開発費が「販売費及び一般管理費」として損益計算書に記載される。

②支出額をいったん資産として繰り延べ、その後に費用計上することができる。貸借対照表に繰延資産が計上され、償却されるに従い、償却費が「販売費及び一般管理費」として損益計算書に示される。

ただし試験研究費と常時行っている開発活動に対する支出は、繰延資産の対象にならず、その年度の「販売費および一般管理費」に計上される。この関係を示したのが図1の下半分である。

図1 減価償却費および研究開発費と損益計算書

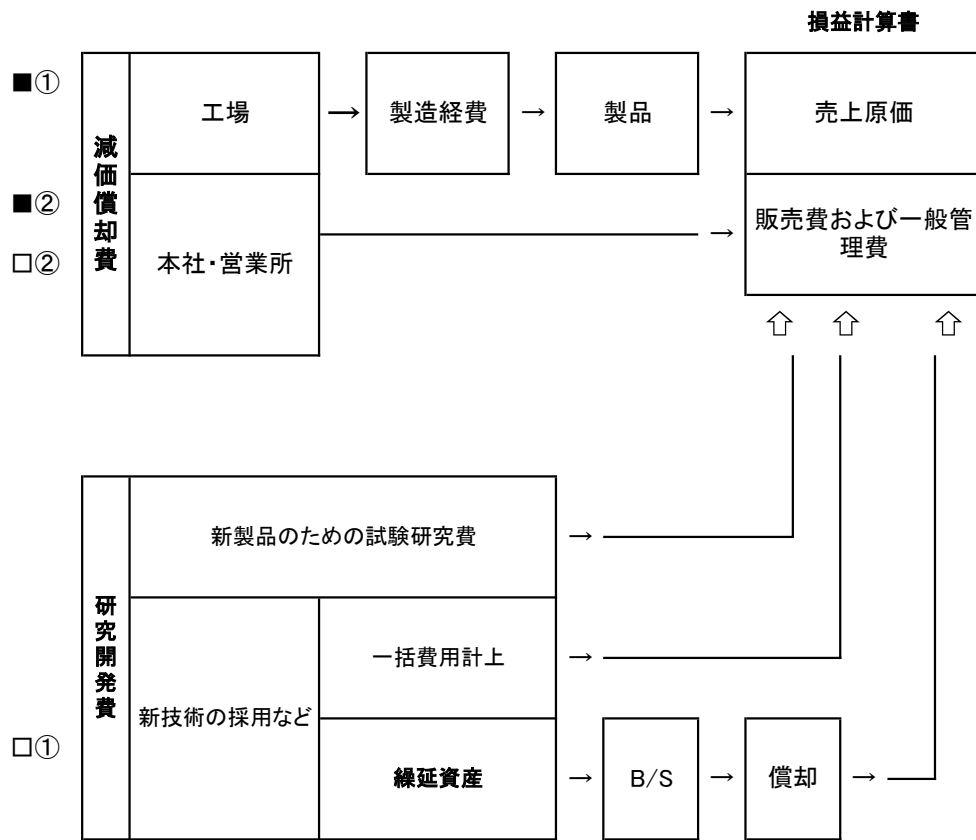


図2 貸借対照表 固定資産 繰延資産

I 流動資産合計		***
II 固定資産		
有形固定資産		
■①② 建物・設備等	***	
■① 機械装置等	***	
■② 車両運搬具器具等	***	
有形固定資産合計		***
無形減価償却資産		
特許権	***	
固定資産合計		***
III 繰延資産		
□② 開発費	***	
繰延資産合計		***
資産合計		***

5 余剰資金

■ 金融資産の種類と貸借対照表

一般企業の主たる経済活動は、財貨やサービスの生産と販売であり、これらは営業活動と呼ばれる。

営業活動で得られた資金は、再び営業活動に投下されるが、余剰資金が生じれば預貯金や株式などの金融資産にも投下されて、利子や配当の獲得に利用される。

企業がこのような目的で保有する金融資産には、**預金、貸付金、有価証券**がある。

◎ 預金・貸付金

流動資産	⇒	現金及び金融資産で満期日が決算日から1年以内に到来するも
固定資産	⇒	決算日から満期日までの期間が1年を超える預金

◎ 預金・貸付金有価証券

流動資産	⇒	短期の利殖目的で保有している株式や債権
固定資産	⇒	流動資産以外のものは、投資有価証券+子会社株式等

流動資産に分類された現金預金と有価証券は、ただちに支払手段として利用できる性質をもつので、手元流動性と呼ばれることがある。

◎現金預金と有価証券に受取手形と売掛金を加えた4資産を総称して、**当座資産**という。

◎企業活動に伴う収入と支出の状況を表示する書面として、キャッシュ・フロー計算書が作成されることがあり、資金に裏づけられた経営成績や、資金繰り上の安全性を判断するために利用される。

☆原理原則に基づき運用は元本保証で！

■ 余剰資金の運用成果

余剰資金を金融資産で運用したことによって得られる成果には、インカム・ゲインとキャピタル・ゲインがある。これらの収益は、企業の主たる営業活動以外から生じたものであるという意味で、損益計算書の営業外収益の区分に記載される。その具体的な収益の名前は、元金は何であるかにより、次のように異なっている。

- ◎ インカム・ゲインとは、受取利息や受取配当金などのように、每期反復して得られる収益をいう。
- ◎ キャピタル・ゲインは有価証券を買値より高く売ることから得られる売却益である。

これらの収益は、企業の主たる営業活動以外から生じたものであるという意味で、損益計算書の営業外収益の区分に記載される。その具体的な収益の名前は、元金は何であるかにより、次のように異なっている。

《貸借対照表》		《損益計算書》
預金・貸付金	⇒	受取利息
社債などの債券	⇒	有価証券利息
株式	⇒	受取配当金

流動資産の有価証券は短期利殖の目的で保有し頻繁に売買されるので、その売却益は経常的なものとして損益計算書の営業外収益に計上する。

しかし短期利殖を目的としない投資有価証券を売却するのは特別なことであるから、固定資産に分類された有価証券の売却益は、損益計算書で特別利益として計上する。

買値より売値の方が低ければ、売却損が生じることはいうまでもない。このほか有価証券の時価変動から生じた評価損益の一部も損益計算書に計上される。図3は、これらの項目を損益計算書に記載したものである。

図3 余剰資金の運用と貸借対照表

資産の部	流動資産		負債	流動負債	***	
	現金及び預金	***		固定負債	固定負債	***
	有価証券	***			株主資本	***
	短期貸付金	***	資本金		***	
	固定資産		純資産の部	資本剰余金	***	
	投資有価証券	***		利益剰余金	***	
	子会社株式	***		自己株式	△***	
	長期預金	***		評価・換算有価証券	***	
	長期貸付金	***		その他有価証券	***	
	繰延資産	***		評価差額金	***	
				新株予約券	***	

図3 余剰資金の運用と損益計算書

本来の業績	I 売上高		***
	II 売上原価		***
		売上総利益	***
III 販売費及び一般管理費			***
		営業利益	***
	IV 営業外収益		
資金運用の成果	受取利息	***	
	有価証券利息	***	
	受取配当金	***	
	有価証券売却益	***	***
	V 営業外費用		
	有価証券売却損	***	
	有価証券評価損	***	***
		経常利益	***
	VI 特別利益		
	投資有価証券売却益		***
臨時の損益ほか	VII 特別損失		
	投資有価証券売却損	***	
	投資有価証券評価損	***	***
		税引前当期利益	***
		法人税等	***
	当期純利益	***	

6 現金及び預金

《預金で利子を稼ぐ》

■ 現金預金の範囲

現金と短期の預金は、「現金及び預金」として貸借対照表の最初に記載される。現金には、単に紙幣と通貨だけでなく、たとえば得意先から受け取った小切手でまだ銀行に預け入れていない場合のように、金銭と同一の性質をもつものも含まれる。

流動資産	⇒	現金及び当座預金・普通預金・定期預金(1年以内満期)
固定資産	⇒	決算日から満期日までの機関が1年を超える定期預金

■ 現金預金の管理

◎ 現金

現金の盗難や紛失をなくし

出納と保管の手数を削減する目的で、金銭の受払に小切手や銀行振込を利用することにより、手持ちの現金をできるだけ少なくするようにしている。

頻繁に生じる日常的な少額の支払のつど小切手を振り出したり銀行振込をすることは不便なので、支払い担当者に少額の現金を前もって渡していき、日常的な支払に充てさせるのが一般的である。

現金の収支はすべて現金出納帳に記入し、手許の現金在高を帳簿上の残高と照合することにより、厳密な管理を行わなければならない。万一、現金の手許在高が帳簿残高と一致しないことに気づいたときは、原因の調査が必要になる。調査しても原因が決算期までに判明しなければ、不一致の額を雑損失または雑収入として、損益計算書に計上する。

◎ 預金

当座預金については預入と引出しが頻繁に生じるから、当座預金出納帳を作成して記録するとともに、自社の当座預金口座の出納記録(当座預金照合表)の写しを取引銀行から取り寄せて、当座預金出納帳と照合することにより、これを管理しなければならない。

また月末や決算日には、銀行から残高証明書を手入して、自社の帳簿残高と突き合わせる。銀行の記録と自社の記録に不一致があれば、原因を明らかにするとともに、必要に応じて自社の記録を修正する。不一致の原因の多くは、自社と銀行の記帳処理に時間的なズレがあることによるのが一般的である。

7 有価証券

《証券投資の利益とリスク》

■ 有価証券の範囲と区分

□ 範囲

- 1, 株券や新株引受権証書などの持分証券
- 2, 国債・地方債・社債などの負債性証券
- 3, 証券投資信託、貸付信託の受益証券

□ 区分

- 1, 売買目的の有価証券
- 2, 利子を得るため継続保有する債権などの債券
- 3, 子会社株式、関連会社株式
- 4, 上記以外の目的の債券(持合い株式など)

■ 自己株式

会社が発行した株式を、その会社がみずから再び買い戻したものであるから、自己資本を減少させる性質を持っている。

自己株式は、会社の金庫に保管されていても、貸借対照表に資産として計上するのではなく、出資の払戻しの性質を持つことを考慮して、株主資本の金額から控除する形式で記載する。

■ 有価証券の取得原価

有価証券の取得価額は、購入代価に買入手数料などの不随費用を加算して決定する。払込により取得した有価証券は、その払い込んだ金額が取得価額となる。

すでに保有しているのと同じ銘柄の有価証券を、以前と異なった価額で取得したときは、総平均法または移動平均法を適用して、単位当たりの新たな取得原価を算定する。

有価証券を売却したときは、この新しい取得原価と売価との差額が売却益または売却損となる。

■ 有価証券の期末評価

有価証券の分類

有価証券の分類		評価基準	評価差額の取り扱い
第1グループ	売買目的の有価証券	(時価)	損益計算書に計上して利益計算に含める
第2グループ	満期保有目的の債券	(償却原価)	取得原価での評価からは評価差額は生じない 償却原価法による増額・減額分は、損益計算書に計上して、利益計算に含める
	子会社株式・関連会社株式	(取得原価)	
	その他の債券(時価の把握がきわめて困難)	(取得原価) (償却原価)	
第3グループ	その他の債券(時価の把握が可能)	(時価)	①純資産直入 ②評価差損を損失に計上し、評価差益を純資産直入する