

平成 24 年 4 月 19 日

無形資産 審議の状況と論点

1. これまでの審議の経過

年月	内容
平成 18 年 10 月	「無形資産（含む開発費）」及び「企業結合（仕掛研究開発）」は、EU による同等性評価に関連するプロジェクト項目とされた。なお、無形資産が IASB/FASB の MOU 項目であったため、開発費については、「IASB と FASB の議論を踏まえ検討」とされた。
平成 19 年 12 月	「無形資産（研究費・開発費）」は EU による同等性評価に関連するプロジェクト項目（短期）に含まれ、社内開発費については、引き続き「IASB と FASB の動向を踏まえて対応」とされた。また、「研究開発費に関する論点の整理」が公表された（社内開発費の取扱い、取得した仕掛研究開発の取扱い等）。
平成 20 年 9 月	「無形資産（仕掛研究開発）」は同等性評価に関連するプロジェクト項目（短期）とされた。「無形資産」は、既存の差異に関連するプロジェクト項目（中期）に含まれた。
平成 20 年 12 月	「無形資産（仕掛研究開発）」は、「企業結合（ステップ 1）」とともに、企業結合関連の基準改正が行われた。
平成 21 年 12 月	「無形資産に関する論点の整理」（以下「論点整理」という。）が公表された（社内研究開発費の取扱い等）。
平成 22 年 3 月 ～ 8 月	論点整理に対するコメントを踏まえ、無形資産に関する包括的な会計基準の公開草案に向けた検討事項が審議された。
平成 22 年 10 月 ～ 平成 23 年 4 月	「単体財務諸表に関する検討会議」（以下「単体検討会議」という。）において、開発費の資産計上に関する議論が行われた。ASBJ は平成 23 年 4 月に単体検討会議より報告書を受領した。
平成 23 年 4 月 ～ 7 月	無形資産に係る派生論点の検討を行うとともに、開発費の資産計上について、事務局より提示された次の 3 つの案が審議された。 A 案：連結では資産計上、単体では費用処理（連結先行） B 案：連結では資産計上を容認、単体では費用処理 C 案：現時点では結論を出さず、当面、連結・単体ともに費用処理
平成 24 年 1 月	単体検討会議に関連するテーマの今後の進め方が審議された。

2. 開発費の取扱い

- 第 235 回委員会（平成 24 年 1 月 10 日）では、開発費の資産計上については、当委員会において論点整理の公表後、2 年近く審議をしてきたが、現状では、連結、単体ともに会計基準を改正することのコンセンサスが十分には得られていない¹と考えられること、また、IASB に対してアジェンダ・コンサルテーションのコメントにおいて、IAS 第 38 号の適用後レビューの提案を行っているところであることを踏まえ、当面、現行の費用処理を維持することとしてはどうかと提案している。
- この場合、市場販売目的のソフトウェアである製品マスターの制作費の研究開発費に該当する部分²も同様に、発生時に費用処理とする方法を維持することでどうか。また、自社利用のソフトウェアの制作費又は取得に要した費用も、現状どおり、その利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合に、資産として計上することでどうか。
- なお、IASB に対してアジェンダ・コンサルテーションのコメントにおいて、IAS 第 38 号の適用後レビューの提案を行ったのに続いて、当委員会は、IFRS における開発費に関する開示事例の調査を行い、その調査結果をもとに、会計基準設定主体の国際会議（IFASS）（2012 年 3 月 29～30 日 於クアラルンプール）において IAS 第 38 号の適用後レビューの必要性に関する報告³を行っている。

3. 開発費以外の論点

- 無形資産に関する包括的な会計基準の公開草案に向けて、これまで審議が行われた論点のうち、開発費以外の論点についての検討の方向性は、次のとおりである。
- 第 235 回委員会では、仮に、開発費に関する会計基準の改正を行わない場合、開発費以外の論点については、基準化を図るか否か、別途検討を行うとしている。

¹ 開発費について、一律に費用処理すべきであるという考え方は、将来の収益獲得能力は不確実であるため資産計上は適切ではなく、また、抽象的な認識要件により資産計上を求めれば企業間の比較可能性が損なわれることを論拠とする。

一方、一定の要件を満たす場合は資産計上し、将来の収益と対応させるべきであるという考え方は、将来の収益獲得の蓋然性に関する経営者の判断を財務情報に反映させる方が、経営者の判断とは無関係に一律に費用処理するよりも、比較可能性が高まることを論拠とする。また、企業が研究開発を行うのは、研究開発による経済的便益を期待してのことであるため、資産として認識すべきものを識別する会計基準の方がより有用であることも論拠としている。

² 市場販売目的のソフトウェアについては、最初に製品化された製品マスターの完成までの費用及び製品マスター又は購入したソフトウェアに対する著しい改良に要した費用が研究開発費に該当する。

³ 詳細は参考資料 1 を参照

（１）全般的事項

項目	検討の方向性
無形資産に関する会計基準の適用範囲	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 次のような方向性で検討してきている。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 無形資産の定義に該当するものは、認識要件を満たさないために費用処理されるものも含めて、原則として対象とする。 ✓ ソフトウェアについては、現行の実務慣行に鑑み、会計処理や開示を1つの会計基準の中において示す方が実務上の利便性が高いと考えられることから、現行の企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」における取扱いを、新たにソフトウェアに関する会計基準としてまとめるため、対象外とする。 ✓ 形式的には無形資産の定義に該当するものであっても、無形資産としての特性に加えて他の特性も有しているものもある。既に個別の会計基準等において、当該特性に相応しい会計処理等が定められているもの⁴は、対象外とする。
無形資産の定義	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 次のような方向性で検討してきている。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 無形資産とは、識別可能な資産のうち物理的実体を欠くものであって、金融資産以外のものをいう。 ✓ 法律上の権利又は分離して譲渡可能なものは、識別可能である。
無形資産の認識要件	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 無形資産は次の要件をともに満たす場合に認識する方向性で検討してきている。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高いこと ✓ 取得原価について信頼性をもって測定できること ▪ ただし、無形資産を自己創設するための支出は、すべて発生時に費用処理する方向性で検討してきている。

（２）耐用年数が確定できない無形資産の取扱い

項目	検討の方向性
耐用年数が確定できない無形資産の概念の導入	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 現行の我が国の会計基準では、「無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の償却方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない」(企業会計原則注解第三五)とされているのみであり、耐用年数が確定できない無形資産の取扱いは明示さ

⁴ 企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」における棚卸資産、企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」におけるリース資産、企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準」における繰延税金資産及び実務対応報告第15号「排出権取引の会計処理に関する当面の取扱い」における排出権等を想定している。

審議事項（４）

	<p>れていない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ 一方、国際的な会計基準では、耐用年数が確定できない無形資産は償却を行わない旨を明示している。 ▪ 無形資産の中には、限定的ではあるが償却を行うことが適切でない資産が存在する可能性があり、また、実際に IFRS を適用した財務報告において、耐用年数が確定できない無形資産として取り扱われている例⁵が存在する。 ▪ これらのことを踏まえて、我が国の会計基準にも耐用年数が確定できない無形資産の概念を導入し、その取扱いに関する定めを設けるか否かを検討してきている。
償却の有無	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 耐用年数が確定できない無形資産の概念を導入した場合には、当該無形資産は償却を行わない方向性で検討してきている。 ▪ また、償却を行わないこととすることへの対応として、減損会計について、一部、見直し⁶を行う方向性で検討してきている。
「耐用年数が確定できない場合」の判断規準	<ul style="list-style-type: none"> ▪ IAS 第 38 号の設例で記載されているエッセンスを抽出し、文章化したものにより、「耐用年数が確定できない場合」の判断規準⁷を示す方向性で検討してきている。

⁵ IFRS を適用している欧州企業の開示事例によれば、耐用年数が確定できない無形資産としては、主にブランドや商標に係るものが挙げられている（論点整理第 149 項）。

⁶ 耐用年数が確定できない無形資産については、減損テストを毎期行い（ただし、IAS 第 36 号を参考に簡便的な取扱いを設ける。）減損の認識及び測定に 2 段階方式を採用し、減損の戻入れを行わない方向性で検討してきている。

⁷ 例えば、次のような点をすべて満たすような状況が存在する場合であると考えられるとする方向性で検討してきている。

- 当該無形資産の経済的価値が予見可能な将来には失われないと見込まれる。
- 当該無形資産がほとんどコストをかけずに法律上の権利が更新可能なこと等により、予見可能な将来にわたって存続し得る。
- 当該無形資産を予見可能な将来にわたって利用し続ける意図があり、その利用が現実的に可能な状況にある。

（３）借地権の取扱い

項目	現行の会計処理 ⁸	検討の方向性
償却の有無	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 現行の実務においては、借地権に関する会計処理は、法人税法上の規定に準拠して行われている場合が多いと考えられる。法人税法上、借地権は償却が認められていない。 ▪ 借地権の中には、当該借地権の取得が土地の一部取得に準じると見ることができる場合⁹に、耐用年数が確定できない無形資産に分類される可能性のある一方で、定期借地権のように、権利の存続期間が明確に存在し、かつその更新が前提とされていないものもある。 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 耐用年数が確定できない無形資産に該当するか否かを判断し、該当しない場合は、償却を行う方向性で検討してきている¹⁰。 ▪ なお、借地権は、土地のリース料の前払いという性格を有する場合もあると考えられ、その場合にはリース取引の会計処理を適用することが適切であるという見方もある。

（４）研究開発の成果を自社の研究活動に利用する場合の取扱い

項目	現行の会計処理	検討の方向性
他社から研究開発の成果（仕掛研究開発）を個別に買い入れる場合の取扱い	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 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固定資産を取得した場合の原価は、研究開発費として費用処理する。 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 他社から個別に買い入れる場合、取得原価は実際に支払った対価の額であるため、測定可能性は通常満たされる。 ▪ また、取引価額は経済的便益の不確実性を考慮して決定されると考えられるため、買い入れた無形資産は経済的便益をもたらす可能性が高いと考えら

⁸ 詳細は参考資料２を参照

⁹ 例えば、長期にわたり土地を利用し続けるという明確な方針及びこれを基礎とした事業計画が賃借人にあり、かつ当該利用期間にわたり、将来の正味キャッシュ・インフローに寄与し続けることが期待され、更新料がほとんどかからない場合などが考えられる。

¹⁰ 耐用年数が確定できない無形資産に該当する借地権については、償却を行わない。ただし、減損テストについては、当該借地権が土地の一部取得という性格を有していることを考慮し、土地と同様の取扱いとし、每期行うことは求めない方向性で検討してきている。

審議事項（４）

		<p>れる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ このため、他社から個別に買い入れる場合は、通常、認識要件を満たすと考えられることから、資産計上する方向性で検討してきている¹¹。 ▪ ただし、第三者に研究開発を委託する場合は、一般的に自社の研究開発活動の一部であると考えられるため、研究開発費として費用処理する方向性で検討してきている。
--	--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

（５）繰延資産の取扱い

項目	現行の会計処理 ¹²	検討の方向性
資産計上の可否	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 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、資産計上することができる項目として、次の5項目が列挙されている。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 株式交付費 ✓ 社債発行費等 ✓ 創立費 ✓ 開業費 ✓ 開発費 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 資産計上の可否を任意で選択できる現行の取扱いは企業間の比較可能性を阻害する可能性があること、有価証券報告書提出会社において繰延資産を開示している企業の数は少なく、また、それらの企業において繰延資産の総資産に占める比率は低いものに留まっている¹³こと等により、実務対応報

¹¹ 個別に買い入れた研究開発資産の償却は、企業結合により受け入れた場合と同様（「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」第367-3項）に、当該研究開発が完成するまでは開始しないとする方向性で検討してきている。

¹² 会社計算規則では、繰延資産として計上することができる項目については、繰延資産として計上することが適当であると認められるものと規定されているだけである。規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならないとされている。

¹³ 平成23年3月1日から平成24年2月29日までに提出された有価証券報告書を対象として、繰延資産の開示状況を調査したところ、連結貸借対照表上に繰延資産を計上している企業は、293社存在した。また、平成19年3月1日から平成24年2月29日までの5年間にわたる年度別社数の推移は、472 398 343 317 293となり、減少傾向を示している。

なお、関東財務局のウェブサイト（<http://www.mof-kantou.go.jp/frames/disclo/index.htm>）に基づく、平成23年における国内会社からの有価証券報告書受理件数は4,143件とされている。

さらに、連結貸借対照表上に繰延資産を計上している有価証券報告書提出会社における、総資産に占める繰延資産の構成比をEDINETのデータを使用して算出したところ、平成23年1月1日から平成23年12月31日までを決算日とする連結会計年度では、対象となる企業が263社あり、それらの企業について繰延資

審議事項（４）

		<p>告第 19 号を廃止する方向性で検討してきている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ その場合、これまで繰延資産とされてきた各支出は、個々の支出内容に応じて、新たに開発することを検討している無形資産に関する包括的な会計基準等に従って処理されることとなると考えられる。
--	--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

（６）開示

項 目	検討の方向性
注記事項	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 無形資産の種類ごとに、次の事項を注記する方向性で検討してきている。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 採用した耐用年数。ただし、耐用年数を確定できない無形資産については、そのように判断した理由 ✓ 採用した償却方法 ✓ 期首及び期末の、償却累計額控除前の帳簿価額及び償却累計額¹⁴ ✓ 当期中の帳簿価額の変動額（増加額及び減少額（減損損失の金額及び償却額等の内訳も注記する。）¹⁵ ▪ 開発費について現行の費用処理を維持する場合、一般管理費及び製造費用に含まれる研究開発費の総額は、従来どおり、注記する方向性で検討してきている。

以上

産の構成比は、0%から 5%以内（開発費を計上している企業を除くと 0%から 3%以内）であった。なお、当該 263 社が計上している繰延資産の内訳として、区分掲記されている項目及び計上会社数は、社債発行費等（152 社）開業費（35 社）株式交付費（30 社）開発費（13 社）創立費（15 社）であった。

¹⁴ 現行の我が国の会計基準及び開示規則では、当該事項は、有形固定資産に関してのみ記載が求められている。

¹⁵ 現行の我が国の会計基準及び開示規則では、当該事項は、有形固定資産及び無形固定資産ともに、個別財務諸表に関してのみ開示が求められている。