

無形資産専門委員会
ディスカッション・ポイント補足資料

概要

- 無形資産については、「既存の差異に関連するプロジェクト項目」として検討が進められており、本年内に論点整理を公表し、2010年第2四半期に公開草案を公表する計画となっている。
- 以下の1から3の項目は、無形資産の論点の中でも、特に重要かつ判断が難しい事項であり、本日午後の委員会でのディスカッション・ポイントとしている。
 1. 社内開発費の資産計上（【論点3】）
 2. 耐用年数を確定できない無形資産（【論点5】）
 3. 繰延資産（【関連する論点】）
 4. その他

1. 社内開発費の資産計上（【論点3】）**(1) 資産計上の要否**

- 当委員会では、平成19年12月に「研究開発費に関する論点整理」を公表しているが、開発費については、IAS第38号とSFAS2号の取扱いが異なっていることもあり、論点整理で掲げた論点のうち、企業結合において受け入れた研究開発活動の途中段階の成果のみ先行して資産計上することとし、平成20年12月には『研究開発費に係る会計基準』の一部改正」を公表した。
- 無形資産に関する体系的な会計基準の開発を進めるにあたって、開発費の資産計上については、IFRSとの重要な差異の一つとなっているため、改めて開発費の資産計上についてコンバージェンスの観点から対応を図る必要があると考えられる。論点整理案の方向性では、以下としているが、この方向性で進めてよいか。

- | |
|--|
| <p>81. 社内開発費を資産計上するか否かについては、無形資産の要件を満たす以上は資産計上すべきであるといった見方がある一方で、そもそも経済的便益の蓋然性を判断するのが困難ではないかといった点や、その運用において資産計上すべきか否かの判断にばらつきが生じるのではないかといった点から従来通り費用処理すべきであるといった見方もある。</p> <p>82. 国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点からは、無形資産の認識要件を満たす限り、社内開発費も資産計上することが考えられる。また、社内開発費の資産計上を求めていくにあたり、第69項や第70項に掲げたような具体的な判断の指針を設けることが考えられる。</p> |
|--|

(2) 適用の規準

- 仮に社内開発費を計上することとなった場合、資産計上の規準が必要となる。IAS第38号では、資産に計上することとなる社内開発費（及び自己創設無形資産）について、以下の通りとしているが、同様にIAS第38号で掲げるような追加的な要件等を定める方向で進めてよいか（具体的には、公開草案段階での検討となるが、論点整理の方向性にも関連するためディスカッション・ポイントとしている。）。

69. 国際財務報告基準においても、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は認識してはならず、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としている。他方で、開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産は、企業が次項のすべての要件を立証できる場合には、認識しなければならないとしている。
70. 開発から生じた無形資産を認識するために、企業が立証しなければならないとされている要件は、次のとおりである。
- (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
 - (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
 - (3) 無形資産を使用又は売却できる能力
 - (4) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法（とりわけ次のいずれか）
 - ① 無形資産による産出物の市場の存在
 - ② 無形資産それ自体の市場の存在
 - ③ 無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産が企業の事業に役立つこと
 - (5)（開発の完成した無形資産を）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
 - (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

2. 耐用年数が確定できない無形資産（【論点5】）

(1) 概論

- 現状では、我が国の会計実務では、償却を行わない無形資産として、借地権や電話加入権があるが、法人税の取扱いや慣行によるものであって、会計基準に明文はない。
- IAS 第38号ではキャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間について予見可能な限度がない場合は、耐用年数は「確定できない」ものとされ、償却してはならないものとされる。
- これらの確定できない無形資産を非償却とすることについては、以下のような懸念がある。
 - 耐用年数を確定できない無形資産の範囲を明確に定めるのが困難であることが想定されること(参考1. IAS 第38号 の設例参照)。
 - 耐用年数を確定できないとしても、価値が減らない無形資産は稀と考えられ、のれんと同様に自己創設無形資産の創設につながる可能性があること。
- 論点整理の方向性では、以下のとおり、耐用年数を確定できない無形資産は、償却しないことが提案されているが、この方向性で進めてよいか。

168. 無形資産は、原則として償却を行うこととするが、耐用年数を確定できないと判断される限りにおいては償却しないことが考えられる。

(2) ガイダンスの要否

- IAS38 では、「耐用年数を確定できない無形資産」について、特にガイダンスはなく、いくつかの設例が示されているにとどまっている。
- 上記「耐用年数を確定できない無形資産」区分を設けた場合、その区別を可能にするために、例えば以下の二つの対応方法が考えられるが、いずれの方法が適切か。
 - ① IAS 第38号と同様、いくつかの設例を紹介するのみで、特段のガイダンスを設けない。
 - ② 「確定できない無形資産」について一定の制約を設け、耐用年数を確定できるか否かを判断する際のガイダンスを設ける。具体的には、例えば以下のいずれかを満たした場合には耐用年数を確定できない資産として取り扱うといったガイダンスを設けることが考えられる。
 - 取得後に価値を維持するための特別なコストをかけることなしに、時間の経過によって経済価値が失われないと考えられる(その意思を有している)場合。

- ▶ 特別なコストをかけることなしに、不確定の期間にわたり権利が保障されている場合。

（なお、上記のようなガイダンスを設けた場合、IAS 第38号より耐用年数を確定できない無形資産の範囲が狭くなり、結果的には、コンバージェンスとならない可能性もある。）

（参考1）IAS38 の設例における無形資産の耐用年数の設定（要約）

例	具体的な条件	判定
1. 顧客リストの取得	3年は超えないが最低でも1年はリストの情報から便益を得られる。	耐用年数設定、毎期減損の兆候評価
2. 15年で期限が切れる特許の取得	最低でも15年間のキャッシュフローを創出、5年後に取得価額の60%で売却見込。	耐用年数設定(5年)、毎期減損の兆候評価
3. 50年の法的残余年数を有する著作権の取得	消費者行動及び市場行動を分析した結果、30年強にわたりキャッシュフロー創出されると見込まれる。	耐用年数設定、毎期減損の兆候評価
4. 5年で期限が切れる放送免許の取得	法律を遵守する場合には10年ごとに更新可能。ほとんど費用をかけずに更新できる。経営者に不確定の期間にわたる更新の意図。過去2回の更新実績あり。	不確定の耐用年数、毎期減損テスト
5. 設例4の放送免許	その後更新せずライセンスを競争入札に。期限切れまで残り3年。	減損、耐用年数設定(3年)
6. 3年で期限が切れるヨーロッパ2都市間の空路権の取得	5年ごとに更新、準拠法や規則を遵守する限り最低の費用で普通に更新可能、不確定の期間にわたる更新の意図。サービス提供のインフラも維持可能。	不確定の耐用年数、毎期減損テスト
7. 過去8年間において市場シェアNo.1の座を占めていた目玉商品を識別し区分するための商標の取得	法定残存年数5年、ほとんど費用なしに10年ごとに更新可能。継続的に更新する能力、意図あり。	不確定の耐用年数、毎期減損テスト
8. 目玉商品を区分する10年前に取得された商標	当初はキャッシュフローを不確定の期間にわたり創出すると考えられた。予測しない競争相手が参入、売上が20%減少すると予測するがその水準で不確定の期間に	不確定の耐用年数だが減損、その後毎期減損テスト

	わたりキャッシュフローを創出すると予測。	
9. 企業結合で数年前に取得された商品ラインアップに対する商標	商標の下35年にわたり商品群を生産、当初キャッシュフローが寄与する期間に限度がなかったが、経営者が当該商品の生産ラインを今後4年で廃止することを決定。	耐用年数設定(4年)、減損

(参考2) 最近の開示例における「耐用年数を確定できない無形資産」の例

国際財務報告基準に基づき財務諸表を作成している各業界にわたる合計100社のアニュアルレポート(2008年度)において、「耐用年数が不確定なもの」についての記述があったのは36社であり、「耐用年数が不確定なもの」の具体的な内容は、ブランド又は商標に係るものが大半であった。

3. 繰延資産（【関連する論点】）

- 無形資産の議論の過程で、関連する事項として繰延資産の問題があげられている。
- 国際的なコンバージェンスの観点からは、実務対応報告第19号を廃止する方向で、無形資産の論点整理の中で論点として採り上げ、コメントを求めることが考えられるかどうか。

実務対応報告第19号を廃止した場合、現行の繰延資産の各項目については、国際的な会計基準とのコンバージェンスを進める各プロジェクトの議論との整合性を考慮してそれぞれその取扱いを検討することになると考えられる。なお、繰延資産の各項目について国際的な会計基準にあてはめると、それぞれ以下のような状況にあると考えられる。

株式交付費： 金融商品の取引コストとして、当初測定額に含めて取り扱われる（なお、現在IASBとIFRSの負債と資本の区分に関する共同プロジェクトにおいて、これを費用として取り扱うことが検討されている。）。

社債発行費： 金融商品の取引コストとして、当初測定額に含めて取り扱われる。

創立費： IAS第38号で、組織変更に関する支出や開業準備活動に関する支出を資産計上すべきでない項目の一つとして列挙されていることを踏まえると、多くの場合費用処理されることになると考えられる。

開業費： IAS第38号で、開業準備活動に関する支出を資産計上すべきでない項目の一つとして列挙されていることを踏まえると、多くの場合

費用処理されることになると考えられる。

開 発 費： 無形資産に該当するものは資産計上され、該当しないものは費用処理されることが考えられる。

(参考) 連結貸借対照表上に繰延資産を計上している上場会社の件数及び比率分布

項 目		件数	比率（繰延資産／総資産）分 布
繰延資産 ^{※1}		256 件	0.00%～11.93%
開 示 内 訳	株式交付費	54 件	0.00%～2.78%
	社債発行費	116 件	0.00%～0.52%
	創立費	19 件	0.00%～0.04%
	開業費	34 件	0.00%～2.83%
	開発費	15 件	0.00%～8.07% ^{※3}
	保険業法第 113 条の繰延資 産 ^{※4}	2 件	0.29%～3.97%
	その他	13 件	0.00%～0.21%

※1 繰延資産として合計で表示している会社（45 件）も含めている。

※2 JICPA のデータベースを用い、2008 年 7 月 1 日～2009 年 6 月 30 日に有価証券報告書を提出した上場会社を対象として、データの集計を行っている（なお、関東財務局のウェブサイトによれば、平成 20 年における国内会社からの有価証券報告書受理件数は 4,541 件である）。

※3 天然ガスの供給体制を確立するための支出であるとの注記がなされている。

※4 保険業法第 113 条には、事業費等の償却として、「保険会社は、当該保険会社の成立後の最初の 5 事業年度の事業費に係る金額その他内閣府令で定める金額を、貸借対照表の資産の部に計上することができる。この場合において、当該保険会社は、定款で定めるところにより、当該計上した金額を当該保険会社の成立後 10 年以内に償却しなければならない。」という定めがある。

4. その他

- 公開草案段階の検討事項ではあるが、無形資産の会計基準は、IAS 第 38 号と同様に、一般的な会計基準レベルで作成し、詳細な適用指針は作成していないことを考えているが方向性はよいか。

以 上