

無形資産に係る個別論点の方向性について

1. 目的

無形資産論点整理に寄せられたコメントを踏まえ、個別に検討すべきとされた以下の論点について、順次審議いただいている。本日は、そのうち、論点 3 について、これまでの審議を踏まえた方向性について、審議をお願いしたい。

【論点 1】 開発費の資産計上の可否(3/25)

【論点 2】 従来非償却資産とされていた借地権等の取扱い

【論点 3】 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(4/9)

【論点 4】 償却を行わない無形資産の減損(4/22)

【論点 5】 適用時期、経過的な取扱い等(4/22)

2. 【論点 3】 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

- 研究の途中段階の成果又は開発の途中段階の成果を個別に買い入れる場合の取扱いについて、IAS38 では明確ではないが、これまでの委員会での議論を踏まえ、研究に関する支出は発生時に費用計上し、開発に関する支出は自己創設無形資産の認識要件を満たす場合に限り資産計上することでどうか(検討事項 1)。

【参考】 当該個別論点に関係したその他の検討事項

検討事項	検討の方向性
2：検討事項 1 で資産計上の場合の、償却開始時期の取扱い	制作を完了するまでに発生した支出を取得原価として、 <u>無形資産が使用可能となったときから償却を行う</u> ことかどうか (IAS38 と同様)
派生論点 1：研究専用資産（特定の研究目的にのみ使用するための資産）を買い入れる場合の取扱い	無形資産会計基準においても引き続き定めることとして、2つの案を検討している (IAS38 では明確でない)
派生論点 2：研究開発を外部に委託する場合の取扱い	<u>研究に関する支出は発生時に費用計上し、開発に関する支出は自己創設無形資産の認識要件を満たす場合に限り資産計上すること</u> でどうか (IAS38 では明確でない)
3-1：取得した研究開発の成果を資産計上した場合の減損会計におけるグルーピングの考え方	<u>現行の「固定資産の減損に係る会計基準」の取扱いに従う</u> ことかどうか (個別に定めていない点で IAS36 と同様)
3-2：検討事項 2 との関係で、研究開	<u>耐用年数を確定できない無形資産の減損の取扱い</u>

<p>発が完了しない時点での減損会計の 取扱い</p>	<p><u>と同様</u>とすることでどうか*(IAS第36号と同様に、 減損の兆候がある場合に加えて、<u>毎年減損テストを 実施</u>する)</p>
---------------------------------	---

*ただし、企業結合プロジェクトで検討しているのれんを非償却とした場合の減損の取扱いとの整合性を図る(耐用年数を確定できない無形資産や未使用の無形資産でのみ毎年減損テストが求められることを避ける) ことかどうか

【参考資料】論点の検討過程の詳細

【論点3】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

	社内開発活動のプロセス		
	研究活動	開発活動 (認識要件前)	開発活動 (認識要件後)
認識			
一般的な支出項目	費用処理	費用処理	資産計上
企業結合による成果の取得	資産計上		
個別買入れによる成果の取得	検討事項 1		
(派生論点①：研究開発専用資産の取得)	派生論点 1		
(派生論点②：外部への委託研究)	派生論点 2		
事後の測定			
償却開始時期	検討事項 2		
償却開始までの減損会計の適用	検討事項 3-1、3-2		

検討事項 1：研究の途中段階の成果又は開発の途中段階の成果¹を個別に買入れる場合の取扱い

1 案：資産計上する。

2 案：研究に関する支出は発生時に費用計上し、開発に関する支出は自己創設無形資産の認識要件を満たす場合に限り資産計上する（無形資産を自己創設するための支出として取り扱う）。

■ これまでの委員会での意見

取得した研究開発について、個別買入れであるから資産計上してよいというロジックには違和感がある。

■ 方向性案（2案）

IAS 第 38 号では、無形資産の自己創設のために個別に購入した無形資産をどちらの取扱いとすべきか明確でないため、実態に応じて、個別買入れによる取得として資産計上すべきか、又は、自己創設による取得として一定の要件を満たした上で資産計上すべきかを判断

¹ 「研究の途中段階の成果」とは自社の研究段階で購入した他社の研究開発の当該時点までの活動結果、「開発の途中段階の成果」とは自社の開発段階で購入した他社の研究開発の当該時点までの活動結果をいう。いずれも、自社における研究開発活動の途中段階の成果であり、企業結合時に取得する仕掛研究開発と同義である。以下、同じ。

していると考えられる。個別に購入した研究開発の途中段階の成果については、経済的便益をもたらす蓋然性の要件を満たすかどうか懸念があることから、我が国においては、研究に関する支出は発生時に費用計上し、開発に関する支出は自己創設無形資産の認識要件を満たす場合に限り資産計上する（無形資産を自己創設するための支出として取り扱う）こととして、取扱いを明確にすることでどうか。

■ 文案（無形資産の認識については別紙フローチャートを参照）

第 9 項：

無形資産は、以下の認識要件をともに満たす場合に認識する。

- (1) 将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高いこと
- (2) 取得原価について信頼性をもって測定できること

第 10 項：

個別買入れにより無形資産を取得した場合には、当該無形資産は、通常、第 9 項の要件を満たし、認識することとなる。ただし、個別買入れにより無形資産を取得した場合であっても、無形資産を自己創設するための支出に該当する場合は、第 12 項及び第 13 項による。

第 11 項：

企業結合の結果取得したものの中に、識別可能な無形資産が含まれている場合には、当該無形資産は、通常、第 9 項の要件を満たし、認識することとなる。

第 12 項：

無形資産を自己創設するための支出については、次の要件をすべて満たす場合に限り、第 9 項の要件を満たすことになる。

（(1)～(6)の要件省略）

第 13 項：前項にかかわらず、無形資産の自己創設に関わる次の支出については、すべて発生時に費用として処理する。

(1) 研究に関する支出。研究に関する支出と開発に関する支出とを区別することができない場合には、すべて研究に関する支出として処理する。

（(2)～(6)の支出省略）

（結論の背景）

第 52 項

企業が第三者から無形資産を買い入れて取得する場合、当該無形資産の取得原価は、その取引において当該企業が実際に支出した対価の額であり、測定可能性は通常満たされている。また、当該無形資産の取引価格は、通常、そこから期待される経済的便益の不確実性を考慮して決定されていると考えられるため、そのような価格で取得された無形資産が、経済的便益をもたらす可能性は、通常は、相当程度高いと考えられる。このように、**無形資産を個別に買い入れて取得した場合には、通常、認識要件を満たすと考えられる**（第 10 項参照）。

第 53 項：

ただし、第三者から研究開発活動の成果を買い入れて自社の研究開発活動に利用する場合や、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にすぎないと考えられる。このような場合は、外部から個別に取得していることをもって無形資産として認識するのではなく、無形資産を自己創設するための支出として取り扱うことが適当であると考えられる（第 10 項参照）。すなわち、研究に関する支出は発生時に費用計上し、開発に関する支出は自己創設無形資産の認識要件を満たす場合に限り資産計上することになる。

第 54 項：

前項の考え方に基づく会計処理は、企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果について、識別可能性の要件を満たす限り資産計上するとされていることとは必ずしも整合的ではない。企業結合により受け入れた場合の当該会計処理は、研究開発費の取扱いとの整合性よりも、企業結合により受け入れた他の資産の取扱いとの整合性をより重視して、会計基準の国際的なコンバージェンスを図ったものであるが、企業結合により受け入れたものについては、識別しない場合にはのれんとして資産計上されるという取扱いとなることを踏まえており、個別に取得した場合も単純に同じ取扱いとすることは適当ではないと考えられる。

第 55 項：

個別に取得した場合も、通常は認識要件を満たすと考えられるが、一方で、研究開発活動の成果を買い入れて自社の研究開発活動に利用する場合などについては必ずしも認識要件を満たすとはいえないのではないかという意見があることから、無形資産の取得が実質的に自社の研究開発活動等、無形資産を自己創設する活動の一部にすぎない場合は、個別の無形資産として認識するよりも、自己創設無形資産の認識要件を満たすことを確認した上で自己創設した無形資産の取得原価の一部として資産計上する方が適切と考えられる。なお、IAS 第 38 号では、無形資産の自己創設のために個別に購入した無形資産については、どちらの取得形態の定めに従って会計処理すべきか明確に定められていない。

検討事項 2：検討事項 1 で無形資産を計上の場合の、償却開始時期の取扱い

1 案：開発が完成するまでは償却の有効期間は開始しない。

2 案：資産として認識した時点から、償却を開始する。

■ 方向性案（1 案）

「無形資産を自己創設するための支出」として取り扱うにあたり、償却について取扱いを分けて定める必要はなく、制作を完了するまでに発生した支出を取得原価として、IAS 第 38 号と同様に、無形資産が使用可能となったときから償却を行うことかどうか。

■ 文案

第 17 項（他の無形資産と区分して定めない）：

無形資産は、耐用年数を確定できない場合を除き、当該資産が使用可能となったときからその耐用年数にわたり、当該無形資産に関する経済的便益について企業が消費すると予想されるパターンを反映した償却方法を選択することにより計画的、規則的に償却を行わなければならない。

派生論点 1：研究専用資産（特定の研究目的にのみ使用するための資産）を買い入れる場合の取扱い

現行基準に定めのある「特定の研究開発目的にのみ使用される資産」について、IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号では取扱いが明確でないが²、無形資産会計基準においても取扱いを定めることでどうか。なお、現行基準では「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機械装置や特許権等を取得した場合の原価は、取得時の研究開発費とする」とされている。以下の案を検討している。

- 1 案：検討事項 1 との整合性を図り、研究に関する支出は発生時に費用計上し、開発に関する支出は自己創設無形資産の認識要件を満たす場合に限り開発費として資産計上して、当該研究開発の完成後償却する。
- 2 案：通常固定資産と同様に資産計上後、耐用年数にわたり償却する（自己創設無形資産の認識要件を満たした時点以後に配賦された償却費は自己創設無形資産の取得原価を構成する）。

派生論点 2：研究開発を外部に委託する場合の取扱い

- 1 案：通常、委託研究の役務提供を受けたことが確定した時点で、研究の成果は費用処理し、開発の成果は自己創設による取得の認識要件を満たす場合は資産計上する。
- 2 案：委託研究の役務提供を受けたことが確定した時点で、資産計上する。

■ 方向性案（1 案）

IAS 第 38 号ではどちらの取扱いとすべきか明確でないが、検討事項 1 との整合性を図り、また、研究開発費会計処理 QA Q2 を移管する形で、一般的に、研究の成果は委託者側に帰属するものと考えられるため、委託研究に係る費用は、研究に関する支出は発生時に費用計上し、開発に関する支出は自己創設無形資産の認識要件を満たす場合に限り資産計上することでどうか。

² FASB-ASC Topic730 (SFAS2) では、「特定の研究開発計画のために取得又は建設され、他に（他の研究開発計画その他に）将来使用できない、したがって別個の経済価値のない材料、機械又は設備の原価は、それらが発生したときに、研究開発費となる」とされている。

検討事項 3-1：取得した研究開発の成果の、減損会計におけるグルーピングの考え方

1 案：通常、共用資産に分類する。

2 案：取得した成果と紐付けられる個別のプロジェクトをグルーピングの単位とする。

■ これまでの委員会での意見

・「通常、共用資産に分類する」という案は、資産としての認識要件を満たしていることとの関係、将来キャッシュ・フローの見積りとの関係、現行実務においてのれんを共用資産とすることで適切に減価されていないのではないかという指摘もあることから、適切に減損が認識されるのか懸念がある。

・特定の事業に係る複数の研究開発が同時進行しているということはよくあることで、個別のプロジェクトの1つ1つについて将来の収益を算定することは現実的でない。

■ 方向性案（現行の減損基準の取扱いに従う）

当該資産の実態により取り扱うことで問題なく、現行の「固定資産の減損に係る会計基準」の取扱いに従うことでどうか（複数の資産が一体となって独立したキャッシュ・フローを生み出す場合には、合理的な範囲で資産のグルーピングを行う。複数の資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に寄与する資産は、共用資産となる）。

■ 文案

第 5 項：無形資産の減損に関する会計処理及び開示については、企業会計基準委員会「固定資産の減損に関する会計基準」（企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」を改正予定）が適用される。

減損会計基準：修正等は不要。

検討事項 3-2：検討事項 2 で 1 案（研究開発終了後、償却）の場合の、減損会計の取扱い

1 案：有形固定資産の建設仮勘定と同様に、減損会計を適用する。

2 案：国際的な会計基準の定めと同様に、償却を行わない無形資産（使用が開始されない無形資産を含む。）として減損会計を適用する。

■ 方向性案（2 案）

耐用年数を確定できない無形資産の減損の取扱いと同様とすることでどうか。

（耐用年数を確定できない無形資産の方向性案）

IAS 第 36 号と同様に、減損の兆候がある場合に加えて、毎年減損テストを実施することでどうか。ただし、企業結合プロジェクトで検討しているのれんを非償却とした場合の減損の取扱いとの整合性を図る（耐用年数を確定できない無形資産や未使用の無形資産でのみ

毎年減損テストが求められることを避ける）ことでしょうか。

■ 文案

第 5 項：無形資産の減損に関する会計処理及び開示については、企業会計基準委員会「固定資産の減損に関する会計基準」（企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」を改正予定）が適用される。

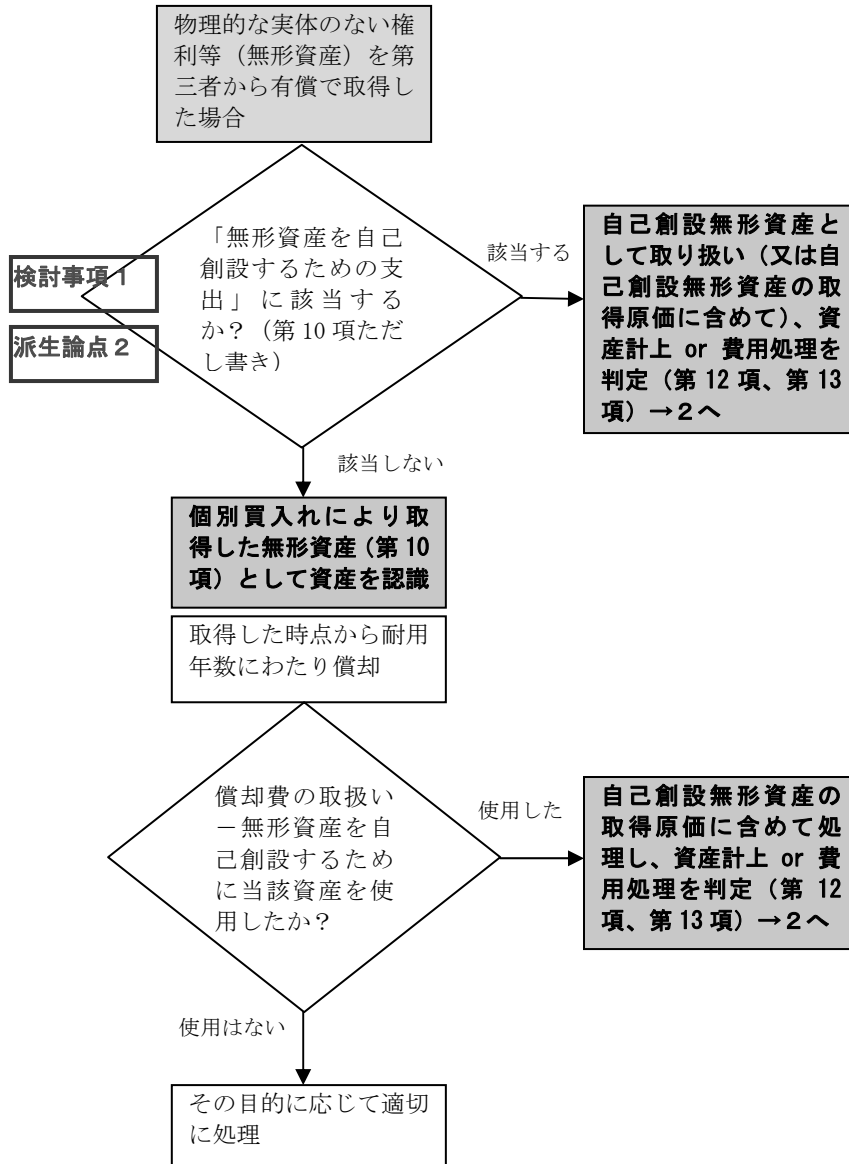
減損会計基準：

未使用の無形資産又は当該資産が含まれている資産グループについて減損損失を認識するかどうかの判定は、当該資産又は資産グループに減損損失の兆候がある場合に加え、毎年実施することとする。

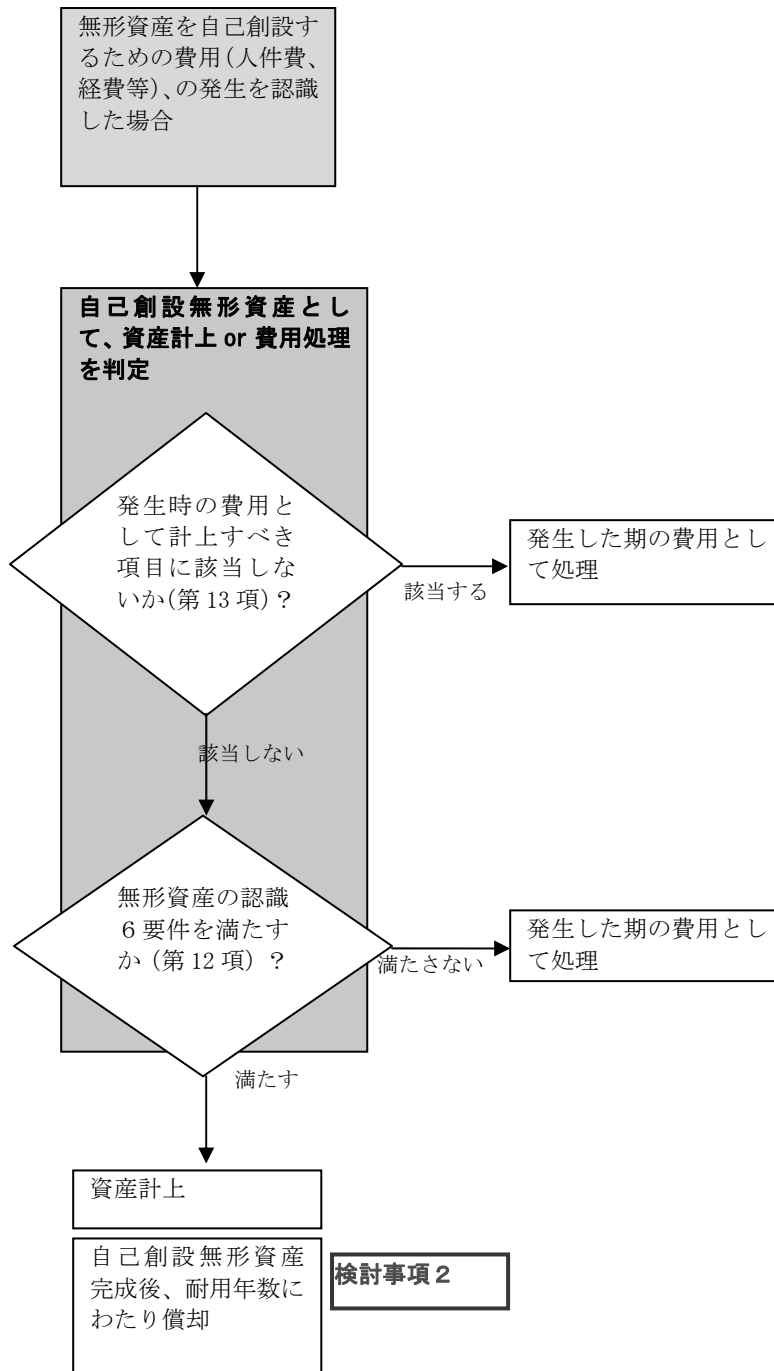
以 上

【別紙】無形資産の認識に関するフローチャート

1. 無形資産を外部から有償で取得した場合



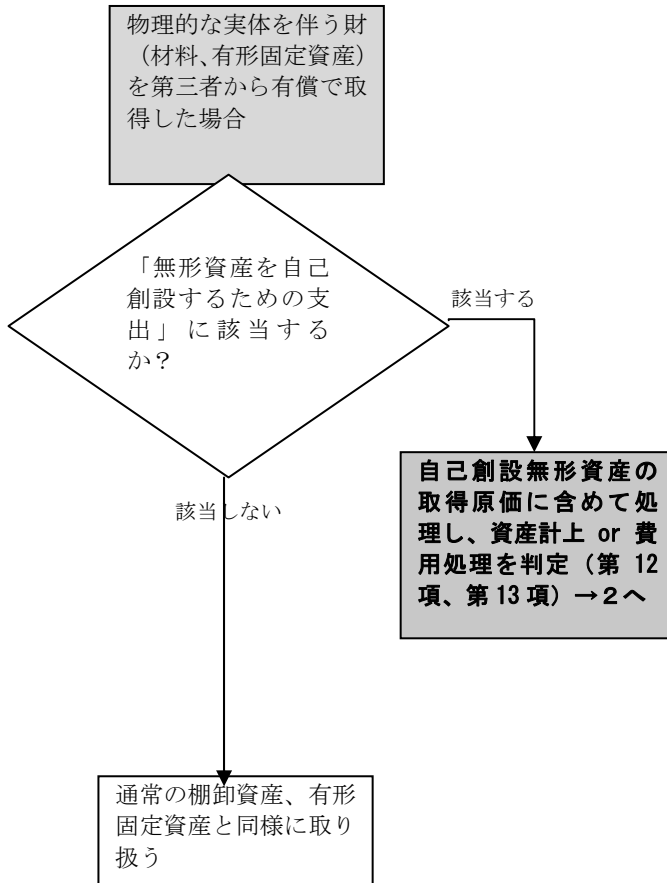
2. 自己創設により無形資産を取得した場合



3. 研究開発の目的に使用する有形資産を取得した場合

派生論点 1

【第1案】



【第2案】

