

平成 24 年 5 月 10 日

**無形資産
開発費以外の論点に関する
今後の進め方**

1. これまでの検討経緯

- 当委員会では、平成 21 年 12 月に「無形資産に関する論点の整理」(以下「論点整理」という。)の公表後、論点整理に寄せられたコメント等を踏まえて、無形資産に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討を行ってきている。
- 当該検討に関する委員会審議において論点となった事項のうち、開発費の取扱いについては、第 235 回委員会(平成 24 年 1 月 10 日)にて、当面は現状の費用処理を継続することとしてはどうかと事務局より提案している。
- 開発費以外の論点については、前回の委員会(第 242 回、平成 24 年 4 月 19 日)にて、当面の間、開発費の取扱いを現状維持とすることを前提とした上で、無形資産に関する包括的な会計基準を開発するか、個別の論点のみに対応した会計基準の新設又は改正とするか、又は、現状維持とするかを、個別の論点の検討を踏まえて判断していくこととしたい旨の説明を事務局より行っている。なお、現行のソフトウェアの会計処理も維持する方向で検討を進めることとしている。
- 本日は、開発費以外の個別の論点(耐用年数が確定できない無形資産の取扱い、借地権の取扱い、他社から研究開発の成果を個別に買い入れた場合等の取扱い、繰延資産の取扱い)に関しての対応について、ご審議いただきたい。

2. 「定義」・「認識要件」

(1) 問題意識

- 無形資産は、財務諸表の構成要素の 1 つである資産の中でも、近年、その重要性が増しており、国際的な会計基準でも包括的な無形資産の会計基準の中で、定義及び認識要件を定めている。しかし、我が国の会計基準上、無形資産の定義及び認識要件は定められておらず、ソフトウェア等を除き、無形資産の計上は実務慣行に委ねられている状況にある。

(2) 我が国の会計基準における取扱い

- 企業会計原則 第三 4(一)B において「営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するものとする」とされているが、無形資産についての一般的な定義は明示的には示されていない。

審議事項（３）

- ソフトウェアや企業結合により受け入れた無形資産に関する取扱いはある¹。
- なお、ASBJの討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第３章第４項において、資産についての定義は、「資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう」とされている。

（３）国際的な会計基準における取扱い

- IAS 第 38 号「無形資産」では、無形資産は、「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義されており、その定義を充足するために備えている必要がある要素として、「識別可能性」、「支配」、「将来の経済的便益」²を挙げている。このうち、識別可能性は、無形資産とのれんとを区別するために必要な要素とされている。

（４）審議の状況

これまでの経緯を踏まえた、現時点における審議の状況は次のとおりである。

| 検討事項 | 審議の状況 |
|-----------|---|
| 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、当面は現状の開発費の費用処理を維持することを前提とし |

¹ ソフトウェアについては、自社利用のソフトウェアのうち、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ものについては、自己創設によるものであっても資産計上することとされている（「研究開発費等に係る会計基準」四 3）。

また、企業結合により受け入れた無形資産については、識別可能なものは、企業結合日時点の時価を基礎として、取得原価を配分することとされており、法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産は、識別可能なものとして取り扱うこととされている（「企業結合に関する会計基準」第 28 項及び第 29 項）。

なお、「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 365 項において、「我が国においては、無形資産に係る包括的な会計基準が存在しないため、本適用指針では、無形資産に関連する会計基準及び現在の実務慣行を参考にして無形資産に関する取扱いを示している。したがって、今後、無形資産に関する会計基準が整備された時点で、本適用指針の関連箇所は見直されることがあり得る」とされている。

² 「識別可能性」があるためには、(a)分離可能であること、又は(b)契約又はその他の法的権利から生じるものであることが必要である。

「支配」は、対象となる資源から生ずる将来の経済的便益を獲得する力を有し、かつそれらの便益を他者が利用することを制限できる状態を意味する。

「将来の経済的便益」には、製品又はサービスの売上収益、費用節減、あるいは企業による資産の使用によってもたらされる将来の利益が含まれる。

| | |
|--|---|
| | <p>た上で、無形資産を自己創設するための支出（ソフトウェアの制作費を除く。）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。</p> |
|--|---|

（５）今後の進め方

案１：無形資産の「定義」及び「認識要件」を設ける。

（論拠）

- 会計基準として無形資産の定義や認識要件を設けることにより、適切に無形資産が計上されることが期待され、財務情報の有用性が高まることが考えられる。
- 特に、企業結合の会計処理において無形資産への取得原価の配分を行うにあたって、準拠すべき無形資産の定義及び認識要件が明確になる。
- 資産の重要な部分である無形資産について包括的な会計基準を設けることにつながる。

案２：特段、無形資産の「定義」及び「認識要件」を設けない。

（論拠）

- 開発費の費用処理及びのれんの償却を継続する限り、無形資産の「定義」及び「認識要件」を設けても、損益面で重要な差異をもたらさない場合が多いと考えられる一方、無形資産の計上の要否を検討することが求められることになるため、実務面も考慮すると現時点では設ける必要性は乏しい。

ディスカッション・ポイント１

- | |
|---|
| <p>✓ 無形資産の「定義」・「認識要件」を設けるべきか。 （なお、繰延資産の取扱いの検討にも関係する。）</p> |
|---|

3. 耐用年数が確定できない無形資産の取扱い

（１）問題意識

- 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はない資産が存在すると考えられ、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に関する定めがある。しかし、我が国の会計基準ではそのような定めはなく、実務面では、借地権のように法人税法上の取扱いに基づいて判断されている状況にある。

（２）我が国の会計基準における取扱い

- 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 第三 ５）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定められていない。

（3）国際的な会計基準における取扱い

- 国際的な会計基準では、のれんの非償却と同時に耐用年数が確定できない無形資産という概念が導入されている。
- IAS 第 38 号における「耐用年数が確定できない無形資産」に関する定めは次のとおりである。
 - ✓ 関連するすべての要因の分析に基づいて、無形資産が企業に対して正味のキャッシュ・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、企業は、当該無形資産の耐用年数は確定できないものとみなさなければならない（第 88 項）。
 - ✓ 契約その他の法的権利が、更新可能である限定された期間にわたって移転される場合には、多額の費用なしに企業が更新できるという証拠がある場合に限り、無形資産の耐用年数に更新期間を含めなければならない（第 94 項）。
 - ✓ 耐用年数が確定できない無形資産は、償却してはならない（第 107 項）。
 - ✓ IAS 第 36 号に従い、企業は、耐用年数が確定できない無形資産について、当該資産の帳簿価額と回収可能価額とを比較することにより、（a）毎年、（b）当該無形資産に減損の兆候がある場合はいつでも、減損テストを行う必要がある（第 108 項）。

（4）審議の状況

これまでの経緯を踏まえた、現時点における審議の状況は次のとおりである。

| 検討事項 | 審議の状況 |
|-----------------------|--|
| 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"> ■ 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³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。 ■ 耐用年数が確定できない無形資産の概念を導入する場合は、範囲が限定的であることを明確にして厳格な取扱いとなるよう、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」の判断規準を示す方向性で検 |

³ 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）。

| | |
|-------|---|
| | <p>討ってきている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ 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は、「耐用年数が確定できない場合」に該当すると考えられる。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 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。 |
| 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ってきている。 ▪ 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⁴を行う方向性で検討ってきている。 |

（5）今後の進め方

案1：耐用年数が確定できない無形資産の概念を導入し、具体的な取扱いを設ける。

（論拠）

- 経済的な価値が予見可能な将来において減価しないと見込まれる資産（例えば、一部の借地権）については、償却を行わない方が経済的実態を表しており、投資意思決定情報としての有用性が高いと考えられる。
- IFRS との差異が減少する。

案2：当面、耐用年数が確定できない無形資産の取扱いは設けない。

（論拠）

- 耐用年数が確定できない無形資産の中にはのれんに類似するものが含まれる可能性があるが、我が国において、当面、のれんの償却を継続するのであれば、現時点で耐用年数が確定できない無形資産の取扱いを設ける必要性は乏しいと考えられる。
- 会計基準上で耐用年数が確定できない無形資産の取扱いを設けると、税務上の取扱いと差異が生じる可能性がある。

ディスカッション・ポイント2

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ 耐用年数が確定できない無形資産の取扱いを設けるべきか。 |
|--|

⁴ 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ってきている。

4. 借地権の取扱い

(1) 問題意識

- 借地人においては、借地権は、実務上、法人税法上の取扱いに準じて、非償却資産としている場合が多いとみられる。しかし、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もの⁵もあれば、例えば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り、経済的な実態に基づき、適切に会計処理すべきと考えられる。

(2) 我が国の会計基準又は実務慣行における取扱い

- 我が国の会計基準では、借地権に関する会計処理について明示したものはない。

(3) 国際的な会計基準における取扱い

- IFRS 上、借地権特有の取扱いはない。経済的な実態に基づき、土地、無形資産、リース(前払リース料)のいずれかで取り扱われると考えられる。
- なお、IFRS 解釈指針委員会は、現在、土地の権利(right to use land)の購入について、有形固定資産の購入、無形資産の購入、土地のリースのいずれとして会計処理すべきかの明確化を求める要望を受け、検討を行っている。当該要望が提出された事案では、当該法域における法律及び規制が、土地に対する自由な所有権の保有を企業に認めておらず、企業は土地に関する開発権又は建設権を購入できるとされている。

(4) 審議の状況

これまでの経緯を踏まえた、現時点における審議の状況は次のとおりである。

| 検討項目 | 審議の状況 |
|-----------|---|
| 借地権の償却の要否 | <ul style="list-style-type: none"> ■ 無形資産に関する包括的な会計基準を開発し、耐用年数が確定できない無形資産は償却を行わないこととする場合、借地権が、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⁶。 ■ 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。 |

⁵ 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。

⁶ 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。

（5）今後の進め方

案1：借地権の取扱いの明確化を図る。

（論拠）

- 借地権の中には、例えば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があり、そのような借地権は、税務上の取扱いに関わらず、会計上は一定の期間にわたって償却するものとして取り扱うべきであると考えられる。

案2：会計基準上、特段の対応を行わない。

（論拠）

- 現状では、特定の業種を除いて、借地権の重要性は乏しいと考えられる。

ディスカッション・ポイント3

✓ 借地権について、その内容を踏まえた取扱いを設けるべきか。

5. 他社から研究開発の成果を個別に買い入れた場合等の取扱い

（1）問題意識

- 他社から個別に買い入れた研究開発の成果については、特定の研究開発目的のみに使用され、他の目的に使用できない特許権等を取得した場合の原価は、研究開発費として取得時に費用処理することとされているが、それ以外の場合は明示的な定めがなく、また、平成20年に改正した企業結合時の会計処理（企業結合により受け入れた研究開発活動の途中段階の成果が資産として識別された場合には無形資産として計上）とも整合した取扱いとはなっていない。

（2）我が国の会計基準における取扱い

- 我が国の会計基準上、他社から個別に買い入れた研究開発の成果については、「研究開発費等に係る会計基準」注解（注1）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。

（3）国際的な会計基準における考え方

- IAS第38号では、無形資産を個別に買入れた場合、通常、無形資産の認識要件、すなわち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をすべて満たすとされているが、これは次のような根拠に基づく。
 - ✓ 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

審議事項（３）

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と考えられる。

- ✓ 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。

（４）審議の状況

これまでの経緯を踏まえた、現時点における審議の状況は次のとおりである。

| 検討事項 | 審議の状況 |
|-----------------------------|--|
| 他社から研究開発の成果を個別に買い入れた場合の取扱い | <ul style="list-style-type: none">▪ 他社から個別に買い入れた場合、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、第三者との契約による取引価格は経済的便益の不確実性を考慮して決定されることが考えられるため、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れる。▪ このため、他社から個別に買い入れた場合は、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⁷。▪ 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ことも勘案して検討してきている。 |
| 無形資産を自己創設するために利用される固定資産の取扱い | <ul style="list-style-type: none">▪ 他社から個別に買い入れた場合は、通常、認識要件を満たすと考えられることから、特定の研究開発目的にのみ使用されるか否かにかかわらず、無形資産を自己創設するために、複数年にわたり使用される無形資産を個別に取得した場合の原価については、無形資産として資産計上後に耐用年数にわたり償却を行う方向性で検討してきている。▪ なお、無形資産を自己創設するために使用される機械装置等の有形資産を取得した場合も、同様とすることが考えられる。 |

（５）今後の進め方

案１：他社から研究開発の成果を個別に買い入れた場合についても、無形資産として資産計上する取扱いを設ける。また、無形資産を自己創設するために使用される固定資産を取得した場合についても、特定の研究開発目的にのみ使用されるか否かにかかわらず、

⁷ 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方向性で検討してきている。

資産計上する取扱いを設ける。

（論拠）

- 個別買入れにより取得する場合、第三者との契約による取引価格は経済的便益の不確実性を考慮して決定されることが考えられるため、買入れた無形資産は経済的便益をもたらす蓋然性が高いと考えられ、資産計上の認識要件を満たすと考えられる。
- 資産計上を行うことにより、「企業結合により取得する場合」と統合的な会計処理が行われる。
- IFRS との差異が減少すると考えられる。

案２：新たな取扱いを設けず、現行の費用処理を継続する。

（論拠）

- 当面、開発費の費用処理が維持されるのであれば、開発費の会計処理との整合性を重視して、現行の費用処理を継続すべきである。

ディスカッション・ポイント４

- ✓ 他社から研究開発の成果を個別に買入れる場合や、無形資産を自己創設するために利用される固定資産を取得する場合(特定の研究開発目的にのみ使用されるか否かにかかわらず)について、資産計上を行うべきか。

6. 繰延資産の取扱い

(1) 問題意識

- 現状、繰延資産を資産計上するか否かは任意であり、資産性の疑わしいものが資産計上される可能性がある。また、国際的な会計基準では、繰延資産の会計処理は設けられていない。

(2) 我が国の会計基準における取扱い⁸

- 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」(以下「実務対応報告第 19 号」という。)において、繰延資産は、原則として支出時に費用処理としつつも、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。
 - ✓ 株式交付費（原則として支出時に費用処理。ただし、企業規模の拡大のためにする資金調達などの財務活動に係る株式交付費は繰延資産に計上可。3 年以内のその効果が及ぶ期間にわたり定額法で償却）
 - ✓ 社債発行費等(社債発行費は、原則として支出時に費用処理。ただし、繰延資産に

⁸ 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。

審議事項（3）

計上可。社債の償還までの期間にわたり利息法で償却。継続適用を条件として定額法も可。新株予約権の発行に係る費用の取扱いについても定めあり。）

- ✓ 創立費(原則として支出時に費用処理。ただし、繰延資産に計上可。会社設立のときから5年以内のその効果が及ぶ期間にわたり定額法で償却)
- ✓ 開業費(原則として支出時に費用処理。ただし、繰延資産に計上可。開業のときから5年以内のその効果が及ぶ期間にわたり定額法で償却)
- ✓ 開発費(原則として支出時に費用処理。ただし、繰延資産に計上可。支出のときから5年以内のその効果が及ぶ期間にわたり定額法その他合理的な方法で償却。なお、繰延資産としての開発費とは、新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のために支出した費用、生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置替えを行った場合等の費用をいう。ただし、経常費の性格をもつものは含まれない。なお、「研究開発費等に係る会計基準」の対象となるものは発生時に費用処理)

(3) 国際的な会計基準における取扱い

- 繰延資産の資産区分は設けられておらず、無形資産の定義に該当し、かつ認識要件を満たす場合に資産計上され、それ以外の場合に費用処理されと考えられる。
- なお、IFRSでは、株式交付費及び社債発行費等は金融商品の取引コストとして当初認識時の測定額に含めて取り扱われる(IAS第32号「金融商品：表示」及びIFRS第9号「金融商品」)。

(4) 審議の状況

これまでの経緯を踏まえた、現時点における審議の状況は次のとおりである。

| 項目 | 審議の状況 |
|---------|---|
| 資産計上の要否 | <ul style="list-style-type: none">■ 資産計上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に加え、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⁹こと等を踏まえ、実務対応報告第19号を廃止する方向性で検討し |

⁹ 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/disco/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

| | |
|--|--|
| | <p>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。 |
|--|--|

（5）今後の進め方

案1：無形資産の定義及び認識要件を設けることにより、繰延資産の会計処理に関する当面の取り扱いを定めた実務対応報告第19号を廃止する。

（論拠）

- 資産性が疑わしいものの資産計上や資産計上に係る恣意性が排除され、投資意思決定情報の有用性が高まると考えられる。
- IFRS との間の差異が減少する。

案2：現行の取扱いを維持する。

（論拠）

- 実務対応報告第19号を廃止する場合、繰延資産とされてきた支出に関して資産計上の是非を判断するためには、無形資産の定義及び認識要件を設けるなどの対応が必要であると考えられる。しかし、無形資産の定義及び認識要件を設けないのであれば、繰延資産とされてきた支出に関する処理は従来取扱いに従わざるを得ない。

ディスカッション・ポイント5

- | |
|--|
| <p>✓ 繰延資産の会計処理に関する当面の取り扱いを定めた実務対応報告第19号を廃止すべきか。</p> |
|--|

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。