

平成 24 年 9 月 5 日

## 無形資産 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、社内開発費の取扱いについては、単体検討会議の検討結果を斟酌するとともに、IASB のアジェンダ・コンサルテーションに対する当委員会からの意見発信など、これまでの当委員会での審議を踏まえ、第 235 回委員会(平成 24 年 1 月 10 日)にて、当面の間、現行の費用処理を継続することを事務局より提案している。
- 社内開発費以外の論点については、第 242 回委員会(平成 24 年 4 月 19 日)にて、当面の間、社内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等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。
- 第 243 回委員会(平成 24 年 5 月 10 日)では、社内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)に関して審議を行い、その中で現時点における基準開発のニーズを確認・整理する必要があるとの意見が出されたことから、第 247 回委員会(平成 24 年 7 月 5 日)において参考人招致を行うことを決定した。
- 第 250 回委員会(平成 24 年 8 月 23 日)において、財務諸表の作成者、利用者それぞれ 2 名及び監査人 1 名の計 5 名を参考人として招致し、それぞれの立場からの意見聴取を行った。
- 本日は、第 250 回委員会において参考人より提示された意見の整理内容についてご確認をいただき、無形資産プロジェクトの今後の進め方についてご審議いただきたい。

## 2. 第 250 回委員会における参考人からの主な意見

参考人より無形資産に関する会計基準の開発に対して、財務諸表作成者、財務諸表利用者及び監査人それぞれの立場から提示された主な意見は次のとおりである。

### (1) 参考人から提示された現状の問題認識について

#### < 作成者の立場 >

- 経済の高度化、グローバル化に伴って企業経営における知的財産等の無形資産の重要性はますます高まっており、今後も同様の傾向が続くものと考えられる。特に、医薬品業界においては、開発リスクを分散するため、パイプライン<sup>1</sup>を保有する企業の買収やパイプライン自体の導入が重要な事業戦略となっており、企業買収などによる無形資産の取得は今後も増加していくと考えられる。
- 欧米企業との比較可能性という観点からも、開発される会計基準は IFRS と統一した基準が望ましい。特に、医薬品業界における IPR&D の個別取得においては、日本基準と IFRS 上の取扱いの差異に基づく金額的な影響が大きいため、当該差異が解消されることが望ましい。
- 「無形資産に関する論点」を公表した当時はコンバージェンスを精力的に推し進めていたが、現在は IASB に対してアジェンダ協議に関するコメント（開発費、のれん等）を発信しており、状況が大きく変化している点を考慮に入れるべきである。このような状況で、日本の主張と矛盾しない形で包括的な基準の開発を進めることができるのか、課題は多いと考える。一方で、IASB へ意見発信している事項については今後も注力していくべきである。

#### < 利用者の立場 >

- 企業結合時に発生するのれんの金額を厳密に計算するためには、無形資産の会計基準があった方が望ましい。
- グローバルな活動を行う企業を中心に、成長戦略において企業買収が重要なオプションとなっており、長期業績予測作成時の企業の買収想定のためには無形資産の分析を通して企業のパフォーマンスを分析することが必要となることから、財務報告における無形資産の重要度は高まってきているが、そのような分析に必要な情報は不足していると考えられる。

#### < 監査人の立場 >

- 無形資産の会計実務において、基準がないため実務に幅が生じているもの（定義・認識要件、耐用年数、当初測定価額の問題）、基準は存在するがその基準が適切であるかどうかについて論点となるもの（繰延資産の資産性）については早急に検討が必要であると考えられる。

<sup>1</sup> 製薬企業における各薬剤の開発から上市・販売までの一連のライン（体制）のこと。

(2) 参考人から提示された無形資産に関する会計上の論点について  
無形資産に関する包括的な会計基準の開発について

<作成者の立場>

- 医薬品業界においては、無形資産の重要度は高く、無形資産の定義や認識要件その他個別具体的な取扱いを含む包括的な会計基準の開発に対するニーズは高い。また、個別業種の事象を加味して、「識別可能資産」という考え方から一步踏み込んだ実務指針などの開発も望ましいと考える。
- 無形資産に関する中心的な論点（社内開発費の取扱い等）でIASBに対して意見発信を行っている状況で、日本の主張と矛盾しない形で包括的な基準の開発を進めることができるのか、課題は多いと考える。

<利用者の立場>

- 企業結合時に発生するのれんの金額を厳密に計算するためには、無形資産の会計基準があった方が望ましい。また、開発費の資産計上についての議論を深めるためにも、無形資産の包括的な基準が必要である。そうすることにより、研究開発費、ソフトウェアなどの個別の会計基準における無形資産全体の処理の整合性が保たれることになり、最終的には各基準に分散する規定や会計慣行をまとめたものとなることが望ましい。
- 無形資産の識別とその計算根拠の開示は有用な情報となるが、買収後の「のれん」を中心とした無形資産計上額についての情報が不足していることから、それらの取扱いを明確にする基準作成に賛成である。

<監査人の立場>

- 明確な基準がないため、権利の内容が曖昧なものが資産として計上されている例があり、これらを無形資産として計上してよいのかどうか、償却するべきなのかどうかなど曖昧である場合があり、今後生じてくるであろう新たな資産に関する会計処理の検討を含め、無形資産に関する包括的な会計基準が開発されることが望ましい。
- 包括的な会計基準の作成が難しい場合には、実務上問題となっている論点について、実務対応報告等で取扱いを明確にしていきたい。

企業結合時における無形資産の識別について

<作成者の立場>

- 今後は、無形資産の測定方法が難しいケースや、無形資産として認識すべき部分とのれんに計上すべき部分の切り分けが難しくなるケースも増えてくると考えられることから、当該処理を明確化する会計基準の開発に対するニーズは高い。
- 取得原価から無形資産が精緻に区分されているかどうかについてはやや懸念があるが、のれんが償却されるのであれば、企業結合における取得原価の無形資産への配分も実務上損益への影響が少ないと考えられる。しかし、企業結合会計等で「無形資産」という用語を使用しており、その点では、無形資産の定義や認識要件を定め

た方が良いとの考えもある。

**<利用者の立場>**

- 期間利益への影響を重視する作成者は、のれんの償却年数よりも短い他の資産に取得原価を配分することをためらう可能性もあり、取得原価が認識可能な無形資産に正確な配分が行われているかについては疑念を持っていることから、無形資産への配分をする際のよりどころとなる会計基準があることが望ましい。
- 企業は買収を通じ、どのように企業価値を高めようとしたのか、買収効果・シナリオが納得のいくものかという点を判断するためにも、無形資産の識別とその計算根拠の開示は有用な情報となるが、買収後の「のれん」を中心とした無形資産計上額についての情報が不足しており、現状は買収に対する評価は難しい状況である。したがって、無形資産の識別をしっかりと行い、どの無形資産の項目が超過収益力に寄与しているのかを判別するための情報が必要である。

**<監査人の立場>**

- 企業結合会計基準では、企業結合時の無形資産の認識を規定しているが、実務では幅があるのが現状である。
- のれんが償却されるから識別の必要性が低いという意見もあるが、識別される無形資産がのれんより早く償却すべきで場合もあり、必ずしも識別の必要性が低いということではない。
- のれんから無形資産が識別されるのであれば、識別された無形資産のそれぞれの性格を把握できることから、のれんの償却年数と比較してそれぞれの無形資産の償却年数は検証しやすくなると考えられる。
- 取得価額から多額の無形資産を識別・計上することにより、負ののれんが発生、利益が計上される場合があることに留意しなければならない。

**耐用年数が確定できない無形資産について**

**<作成者の立場>**

- 買収時にかなり長期の将来キャッシュ・フローを考える案件など、償却年数を設定することが困難な無形資産は今後、増加すると考えられるが、当該無形資産に対して厳格な減損テストが要求されれば実務負担が非常に重くなる。また、減損を行った際の日本の関係者の反応や中長期の利益管理の観点からも、最長 年で償却できるといった措置が望ましい。
- 実務慣行的に処理されており、それほど重要性がないかもしれないが、仮に基準を開発する場合には、定義付けをはっきりとした方がよい。

**<利用者の立場>**

- 当該取扱いを導入することに違和感はないが、具体例を提示することによって処理のバラツキを抑制する必要がある。

**<監査人の立場>**

- 償却年数の上限を決めてしまうと、本来合理的な耐用年数を設定しなければならないという原則が忘れ去られる懸念がある。

**個別に取得した仕掛中の研究開発について**

**<作成者の立場>**

- 医薬品業界における IPR&D の個別取得において、例えば、他社からパイプラインを導入して一時金を支払う場合、パイプラインのバリューを算定し対価として支払っていることから、相対取引ではあるが、一つの公正価値が構成されている。この導入時の一時金について日本基準においては費用計上、IFRS では資産計上となっており、日本基準と IFRS 上の取扱いの差異に基づく金額的な影響が大きい。したがって、当該差異が解消されることが望ましい。
- アジェンダ協議への意見発信を踏まえて、当面費用処理を継続することでよいのではないか。また、企業結合により受け入れた研究開発費についても費用処理という考え方もある。

**<利用者の立場>**

- 現行の日本基準においては、研究開発段階で経済的便益をもたらす蓋然性は認められていないということを考慮して、あくまで開発費全体の処理に整合させて処理すべきである。ただし、開発費の資産計上についてコンセンサスが得られれば、当然購入原価も資産計上が認められるべきである。
- 将来の経済的便益の流入の蓋然性が高く、それが説明可能であれば、資産計上すべきである。

**借地権について**

**<作成者の立場>**

- 総資産に占める割合が極めて乏しく、特定の業種に限られている論点であることから、現時点において具体的な取扱いを定める必要性は乏しい。
- 事業用定期借地権において一時の支出があった場合には、税務上の取扱いとは別に、賃料の前払的性質があるものは、会計上は契約期限まで定額償却すべきである。

**<利用者の立場>**

- 借地権が分析上重視される企業は極めて限られており、また、格付けにおいてその処理方法が議論されるケースはきわめて稀である。ただ、統一的な処理がなされているかについては疑問であり、当然処理が定められた方が望ましい。なお、借地権の重要な企業については、定期借地権部分の処理について注記があることが望ましい。

**<監査人の立場>**

- 無形資産の耐用年数は法人税法を参照することが多いが、定期借地権は、償却され

ておらず、経済的実態を反映していない場合があり、また、十分な開示もなされていない。

- 定期借地についてはリースとして捉えることも可能であり、借地権について検討する場合には、無形資産だけの論点だけでなく、その他の論点（リース、資産除去債務、減価償却等）についても検討する必要があると考えられる。

### 繰延資産について

#### <作成者の立場>

- 資産計上と費用処理を任意で選択可能となっている現行の取扱いは会社間の比較可能性を阻害する可能性があることから、無形資産の包括的会計基準の開発を前提として、現行の繰延資産の取扱いは無形資産に関する基準及びその他の基準（金融商品等）において定め、現行の取扱いは廃止すべきである。

#### <利用者の立場>

- 無形資産の包括的な基準に取り込み、当該基準の定義及び認識要件に従って会計処理すべきである。

#### <監査人の立場>

- 実務では金額が大きくないためあまり議論にはなっていないが、そもそも資産性があるのかという点は議論になりうる。その際には、資源開発や規制業種における繰延資産についても検討の必要がある。

### 社内開発費の取扱いについて

#### <作成者の立場>

- 医薬品業界においてはIFRSの資産計上を満たさないケースがほとんどであり、費用処理が望ましい。
- アジェンダ協議への意見発信を踏まえて、当面費用処理を継続することでよいのではないか。

#### <利用者の立場>

- 格付機関では、資本の厚みが重要であることから、IFRSベースでの資産化開発費については、保守的に費用処理したかたちに調整して分析、評価するケースが多い。しかし、社内開発費の蓋然性、信頼性の立証方法についてコンセンサスが得られれば、資産計上も可能である。ただし、順番としては、まず無形資産の定義・認識要件を整理し、その後個別論点の会計基準の開発を進めればよいと考えられる。
- 多額の研究開発費を計上している企業は、一時的に収益が悪化し、市場に誤解を与えるリスクがある。したがって、将来の経済的便益の流入の蓋然性が高く、それが説明可能であれば、資産計上すべきである。

以上